

Die Bedeutung des § 16 KStDV
für Begriff und Ermittlung des
körperschaftsteuerlichen Einkommens
bei den nach dem Handelsrecht
zur Buchführung verpflichteten Körperschaften

Gerhard Zubrod

1974



Digitized by the Internet Archive
in 2026

DIE BEDEUTUNG DES § 16 KStDV
FÜR BEGRIFF UND ERMITTLUNG DES
KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN EINKOMMENS
BEI DEN NACH DEM HANDELSRECHT
ZUR BUCHFÜHRUNG VERPFLICHTETEN KÖRPERSCHAFTEN

Dissertation

vorgelegt

dem Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fachbereich
der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechtswissenschaft (Dr. jur.)

von

Gerhard Zubrod

Regierungsrat

aus Frankfurt a. M.

1973



Referent: Bundesrichter i.R. Professor Dr. Adolf Grass
Koreferent: Professor Dr. Hubert Armbruster

Tag der mündlichen Prüfung: 24. 6. 1974

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
A) AUFGABE UND GEGENSTAND DER DARSTELLUNG	1
B) DER GRUNDSATZ: BEGRIFF UND ERMITTLUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN EINKOMMENS RICHTEN SICH NACH DEN VORSCHRIFTEN DES EINKOMMENSTEUERGESETZES	2
I. Sinn und Zweck dieser Regelung	2
II. Begriff und Ermittlung des Einkommens nach dem Einkommensteuergesetz	5
1. Die Eigenständigkeit des steuerlichen Einkommensbegriffs	5
a) gegenüber den Einkommensbegriffen der Wirtschaftswissenschaften	5
b) gegenüber den Einkommensbegriffen der Finanzwissenschaft	6
aa) gegenüber der Quellentheorie	6
bb) gegenüber der Reinvermögenszugangs- theorie	7
2. Die Bestimmung des steuerlichen Einkommens- begriffs	8
a) Die einzelnen Begriffselemente des Ein- kommens, sein Aufbau und seine Ermittlung	10
aa) Einkünfte	10
bb) Einkunftsarten	11
aaa) Bedeutung der Einordnung der Ein- künfte in die einzelnen Einkunfts- arten	13
cc) Gesamtbetrag der Einkünfte	15
dd) Einkommen	16
3. Zusammenfassung	16

IV

III. Begriff, Aufbau und Ermittlung des körperschaft- steuerlichen Einkommens	17
IV. Zusammenfassung	20
C) DIE REGELUNG IN § 16 KStDV - EINE AUSNAHME VON DEM GRUNDSATZ, DASS SICH BEGRIFF UND ERMITT- LUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN EINKOMMENS NACH DEN EINKOMMENSTEUERLICHEN VORSCHRIFTEN RICHTEN?	21
I. Der subjektive Anwendungsbereich des § 16 KStDV	21
II. Die Bestimmung des mit § 16 KStDV verfolgten Zwecks	22
1. Auf Grund des Wortlauts des § 16 KStDV	23
a) Seine verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten	24
aa) Hinsichtlich der sachlichen Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung	24
bb) Hinsichtlich der Bestimmung des Begriffs "alle Einkünfte"	25
b) Zusammenfassung	28
2. Auf Grund der zu § 16 KStDV vertretenen Auf- fassungen	29
a) Die Auffassung des Bundesfinanzhofs	29
b) Die Auffassungen im Schrifttum	33
aa) Zur Frage der Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung	33
bb) Zur Frage der Bedeutung des Begriffs "alle Einkünfte"	35
c) Die Auffassung der Finanzverwaltung	36
d) Zusammenfassung	37
3. Auf Grund der Vorschrift des § 19 KStDV 1935	37
a) § 16 KStDV als nachkonstitutionelles oder den § 19 KStDV fortsetzendes vorkonstitutionelles Recht	38

b) Die zur Bedeutung des § 19 KStDVI vertretenen Auffassungen	43
aa) Die Ansichten zur Frage der sachlichen Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung	43
aaa) Die Auffassung des Reichsfinanzhofs	43
bbb) Die Auffassungen im Schrifttum	45
bb) Die Ansichten zur Bedeutung des Begriffs "alle Einkünfte"	46
aaa) Die Auffassung des Reichsfinanzhofs	46
bbb) Die Auffassungen im Schrifttum	48
cc) Zusammenfassung und kritische Würdigung	50
c) Begriff und Ermittlung des steuerlichen Einkommens der in § 19 KStDVI bezeichneten Steuerpflichtigen in entwicklungsgeschichtlicher Sicht	53
aa) Unter der Geltung des Preußischen EStG 1891/1906	53
bb) Unter der Geltung des KStG 1920	56
cc) Unter der Geltung des KStG 1925	57
dd) Zusammenfassung und kritische Würdigung	65
d) Folgerungen für die Bedeutung des § 19 KStDVI	67
4. Ergebnis	69
III. Die Rechtsgültigkeit von § 16 KStDV	70
IV. Ergebnis	73
D) GESAMTERGEBNIS	73

LITERATURVERZEICHNIS

I. KOMMENTARE, BÜCHER, DISSERTATIONEN UND EINZELSCHRIFTEN

- | | |
|--------------------|--|
| Balzer, Fritz | Der steuerliche Einkommensbegriff
Dissertation, Gießen 1929 |
| Barth, Kuno | Die Entwicklung des Deutschen Bilanzrechts,
Bd. II, Steuerrecht, Teilband 1, Stuttgart 1955 |
| Bauckner, Arthur | Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff,
München 1921 |
| Becker, Enno | Die Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin 1940 |
| derselbe | Handkommentar der Reichssteuergesetze, Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, 1. Teil,
Stuttgart 1928 |
| Becker, Enno | Reichsabgabenordnung, Kommentar, Bd. I, |
| Riewald, Alfred | Köln-Berlin-Bonn-München 1963 |
| Koch, Carl | |
| Becker - Kießling | Körperschaftsteuer, 4. Aufl., 1971 |
| Blümich, Walter | Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom |
| Schachian, Herbert | 10. 8. 1925, Berlin 1925 |
| Blümich, Walter | Einkommensteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., |
| Falk, Ludwig | München 1971 |
| Steinbring, Werner | |
| Uelner, Adalbert | |
| Blümich, Walter | Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverord- |
| Klein, Otto | nungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, |
| Steinbring, Werner | Kommentar, 4. Aufl., Berlin-Frankfurt a. M. |
| Stutz, Heinrich | 1965 |
| Brockhof, H. | Rechtsprechungskommentar zur Körperschaftsteuer, |
| Lenski, E. | Bonn 1971 |
| Zastrau, W. | |

- Brönnert, Herbert Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschaftswechsels und der Umwandlungen, 12. Aufl., Stuttgart 1970
- Brüggemann, Dieter
Würdiger, Hans Großkommentar zum Handelsgesetzbuch, begründet von H. Staub, weitergeführt von den Mitgliedern des Reichsgerichts, 3. Aufl., Berlin 1967, neubearbeitet von Brüggemann, Dieter - Fischer, Robert - Ratz, Paul - Schilling, Wolfgang - Würdiger, Hans
- Bühler, Ottmar
Paulick, Heinz
Rädler, Albert
Raupach, Arndt Einkommensteuer-Körperschaftsteuer, Handkommentar, 2. Aufl., München, 1969/1972
- Bühler, Ottmar Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin-Frankfurt a.M. 1956
- Bühler, Ottmar
Scherpf, Paul Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971
- Bühler-Strickrodt Steuerrecht, Grundriß in 2 Bänden, II. Einzelsteuerrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1958
- Dashöfer, Heinrich Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Personen, Dissertation, Gelsenkirchen 1938
- Evers, Robert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 30.3.1920/8.4.1922, Berlin 1923
- derselbe Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925, 2. Aufl., Berlin 1927
- derselbe Körperschaftsteuer, in: Strutz, Georg, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., Berlin-Wien 1927, S. 441 ff
- Fröhlich, Eberhard Die verdeckte Gewinnausschüttung, Eine rechtssystematische Untersuchung, München 1969

VIII

- Fuisting, B. Die Preußischen direkten Steuern, Bd.I, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 6. Aufl., Berlin 1904
- Fuisting, B.
Strutz, G. Die Preußischen direkten Steuern, Bd.I, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Erste Hälfte, 8. Aufl., Berlin 1915, Zweite Hälfte, 8. Aufl., Berlin 1916
- Geiler, Karl Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 30.3.1920, Mannheim-Berlin-Leipzig 1921
- Godin, Wilhelmi Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, 4. Aufl., bearbeitet von Wilhelmi, Hans und Wilhelmi, Sylvester, Bd.I, Berlin 1971
- Gottschling, Helmut in: Wilke, Otto - Berg, Karl - Gottschling, Helmut - Gaul, Dieter - Eder, Karl - Handbuch der GmbH, 5. Aufl., Köln-Marienburg 1972, III. Teil Steuerrecht, Juli 1972
- Gürsching, Lorenz
Stenger, Alfons Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögenssteuergesetz, Bd.II, 1.-5. Aufl., Köln 1971
- Hamann, Andreas
Lenz, Helmut Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, 3. Aufl., Berlin 1970
- Herrmann, Carl
Heuer, Gerhard Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetzen, 15. Aufl., Köln-Marienburg 1972
- Hohrmann, Johannes
Lenski, Edgar Die Körperschaftsteuer, 2. Aufl., Berlin-Wien 1941
- Hübschmann, Walter
Hepp, Ernst
Spitaler, Armin Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, Bd.I, 1.-6. Aufl., Köln, Stand 1973
- Kennerknecht, Albert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925, 1. Aufl., Köln 1926

Kennerknecht, Albert	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Köln 1943
derselbe	Die Besteuerung der GmbH, in: Klocke, Alexander - Buchführung und Bilanzen der GmbH, 2. Aufl., Köln 1928, S. 255 ff
Klein, Friedrich	Grenzen gesetzlicher Ermächtigungen zum Erlass steuerlicher Rechtsverordnungen, in: Institut "Finanzen und Steuer", Heft 10
Kleinwächter	Das Einkommen und seine Verteilung
Kraft, Alfons	in: Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, herausgegeben von Wolfgang Zöllner, 1. Lieferung §§ 1-53 AktG, Köln-Berlin-Bonn-München 1970
Krollmann, Heinz	Körperschaftsteuer, Kommentar, Stuttgart 1962
Kruse, Heinrich, Wilhelm	Steuerrecht, Ein Studienbuch, I. Allgemeiner Teil, 2. Aufl., München 1969
Leibholz, G. Reits, H. Z.	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 4. Aufl., Köln-Marienburg 1971
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., Stuttgart 1969, 10. Aufl., Stuttgart 1972
von Mangold, Herrmann Klein, Friedrich	Das Bonner Grundgesetz, Bd. III, 2. Aufl., Berlin-Frankfurt 1969
Mirre, Ludwig	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925, Stuttgart 1926
Mirre, Ludwig Dreutter, Hans	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. 10. 1934, 2. Aufl., München-Berlin 1929
Moll, Bruno	Probleme der Finanzwissenschaft, Bd. I

Moll, Bruno	Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930
Mrozek, Alfons	Handkommentar zum Einkommensteuergesetz 1925, Köln 1926
Müthling, Hans	Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl., München, Stand März 1972
Neumark, Friedrich	Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947
Pißel - Koppe	Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, 3. Aufl., Berlin-Wien 1930
Riewald, Alfred	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Kommentar, zugleich 8. Aufl. des Kommentars zur Reichsabgabenordnung von Becker, Enno - Teil I, Berlin 1941
Rosendorff, Richard Herrmann, Friedrich	Das Körperschaftsteuergesetz vom 15.8.1925, 7. Aufl., Berlin-Wien 1932
Rössler, Rudolf Troll, Max	Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9. Aufl., München 1972
Rose, Gerd	Betrieb und Steuer, Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Erstes Buch: Die Ertragssteuern, Wiesbaden 1969
Schick, Walter Otto, Klaus	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, Systematische Darstellung anhand von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Köln 1971
Scholz, Franz	Kommentar zum GmbH-Gesetz, 4. Aufl., Köln-Marienburg 1960
Strutz, Georg	Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, Bd.I, Berlin 1927
derselbe	Grundlehren des Steuerrechts, Berlin 1922

Strutz, Georg	Die Einkommensteuer Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., Berlin-Wien 1927, S. 221 ff
Sudhoff, Heinrich	Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, 2. Aufl., München 1969
Tipke, Klaus Kruse, Heinrich Wilhelm	Reichsabgabenordnung, Kommentar, 2. - 5. Aufl., Bd. I und II, Köln-Marienburg 1965/72
Wallis, Hugo v.	Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, München 1971
Wiener, Joachim	Nicht einkommensteuerpflichtige Einkünfte, Dissertation, Köln 1961
Withol, Arved	Gewerbsteuer, Kommentar, Frankfurt 1971
Zimmermann, E.	Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Köln 1927

II. AUFSÄTZE IN ZEITSCHRIFTEN, ZEITUNGEN UND SAMMELWERKEN

Barske, Kurt	Privatgeschäfte, Abgrenzung zu Betriebsvorfällen, in: NWB, Fach 2, S. 2313
Becker, Enno	Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, in: StuW 1925, Sp. 1977
derselbe	Zum neuen Einkommensteuergesetz, II. Der Begriff des Einkommens, in: StuW 1935, Sp. 2 ff
Beisse, Heinrich	in: HwStR, 1. Bd., München 1972, Stichwort: Einkommen, S. 231 ff
Birkholz, Hans	Die Bedeutung der Rechtsform für die körperschaftsteuerrechtliche Gewinnermittlung, in: BB 1970, S. 612 .

- Birkholz, Hans in: HwStR, 1. Bd., München 1972, Stichwort: Körperschaftsteuer, Reform der, S. 664 ff
- Blümich, Walter Die Gewinnermittlung bei buchführenden Gewerbetreibenden, in: Deutsche Steuerzeitung 1925, S. 1062
- Bühler Der heutige Stand des Ordnungsrechts in Steuer-sachen, in: StuW 1940, Sp. 561 ff
- Camerer, Rudolf Sind § 10 Abs. 1 Ziff. 3 (nicht entnommener Gewinn) und § 7a (Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffung) des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes Nr. 64 der Militärregierung für Kapitalgesellschaften anwendbar? Ein Beitrag zur Klärung des Begriffes des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens, in: StuW 1948, Sp. 743 ff
- dg Liebhaberei bei Teilbetrieb oder Betriebszweig, in: FR 1961, S. 79
- Döllerer, Georg Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft, in: BB 1967, S. 1437, 1440
- derselbe Zum Gewinnbegriff des Neuen Aktiengesetzes, in: Festschrift für Ernst Gessler zum 65. Geburtstag am 5. 3. 1970, Heidelberg-Bonn 1971, S. 93 ff
- Fischer, K. A. Grundfragen des Bilanzsteuerrechts vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre, in: MStAusKSt 1926, S. 282 ff
- Friedrich, Werner Interessante Einzelfragen aus dem Steuerrecht der Kapitalgesellschaften, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/69, S. 73 ff
- derselbe Zur Abgrenzung des steuerbaren Einkommens bei Kapitalgesellschaften, Eine Besprechung des BFH-Urteils I 221/629 v. 2. 11. 1965, in: FR 1966, S. 297

- Friedrich, Werner Zur Frage der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften ohne Gewerbebetrieb, in: FR 1970, S.1208
- Gonella, Robert Kennt das Körperschaftsteuerrecht eine außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft? in: DB 1967, S. 873
- Grass, Adolf Aus der Rechtsprechung des I. Senats des Bundesfinanzhofs, in: FR 1967, S. 32
- Griebel, Gerhard Gewerbliche und nichtgewerbliche Einkünfte bei der Körperschaftsteuer. Zur Steuerpflicht einmaliger Vermögensmehrungen bei Körperschaften, in: BB 1963, S.1410
- Grieger, Rudolf Einzelfragen zur Liebhaberei, in: Blattei "Rechts- und Wirtschaftspraxis" 14 St-R(D) KSt II 414
- derselbe Aufwendungen einer GmbH für außerbetriebliche Vorgänge, in: BB 1966, S. 890
- Hartz, Wilhelm Fortgeltendes Recht aus der Zeit der Diktatur, in: DB 1957, S.364 ff
- derselbe in: HwStR, 1. Bd., München 1972, Stichwort: Einkommensteuer, S.275 ff
- Hagemann Behandlung von Verlusten einer Kapitalgesellschaft aus "Liebhaberei", Anm. zum BFH-Urt. v. 4.3.1970, IR 123/68, in: DB 1970, S.1204
- Hellwig Anm. zum BFH-Urt. v. 4.3.1970, IR 123/68, in: DStR 1970, S. 349
- Helpenstein, Franz Muß die Einkommensteuer an der Nichterfassung der wirklichen Einkommen scheitern? in: Deutsche Steuerzeitung 1925, S. 336
- derselbe Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und einmaligen Vermögensanfällen, in: MStAusKSt 1926, S. 436 ff

- Herrmann, Carl Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht,
in: StbJb 1968/69, S. 177 ff (182-185)
- Hofferberth, Otto Zur Frage der Weitergeltung des in Durchführungs-
verordnungen enthaltenen vorkonstitutionellen
Steuerrechts, in: StuW 1956, Sp. 537 ff
- Hoffmann, Fritz Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der neue-
ren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in:
StuW 1970, Sp. 654 ff (670)
- derselbe Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der
neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in:
StuW 1963, Sp. 273 ff (280 f)
- Klein, Friedrich Steuerliche "Rechtsverordnungen und Verwaltungs-
vorschriften". Untersuchungen über Sinngehalt
und Tragweite des § 12 Abs. 1 S. 1 AO, in: StuW
1941, Sp. 195 ff
- derselbe Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten
und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, in:
StuW 1951, Sp. 477 ff
- derselbe Verordnungsermächtigung nach deutschem Ver-
fassungsrecht und
Die Übertragung rechtsetzender Gewalt nach deut-
schem Verfassungsrecht, in:
Die Übertragung rechtsetzender Gewalt im Rechts-
staat, Wissenschaftliche Schriftenreihe des Instituts
zur Förderung öffentlicher Aufgaben e. V., Frank-
furt/M., 1952, Bd. 12, S. 7 ff, 79 ff
- Klein, Friedrich Das steuerliche Ordnungsrecht gemäß § 12
Paulick, Heinz Abs. 1 S. 1 AO, in: StuW 1952, Sp. 433 ff
- Klempt, Walter Die ertragsteuerliche Behandlung der gewerblichen
Winter, Wilhelm Grundstücksverwaltungsunternehmen, in: Die Steu-
erliche Betriebsprüfung 1971, S. 5 ff
- Krollmann, Heinz Gewerbliche und nichtgewerbliche Einkünfte bei
der Körperschaftsteuer, in: BB 1963, S. 726

- Mirre, Ludwig Zum kaufmännischen Gewinnbegriff, in: MStAusKSt 1930, S.170 ff
- derselbe Sanierung und Einkommensteuer, in: Deutsche Steuerzeitung 1927, S.770 f
- derselbe Der Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes, in: StuW 1925, Sp.450
- Neumark, Fritz in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 3. Bd., Tübingen-Göttingen 1961, Stichwort: Einkommensteuer, S.67 ff
- Parczyk, Wolfgang Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Lebenssachverhalten unter eine der sieben Einkunftsarten des geltenden Einkommensteuerrechts - ein Qualifikations-, kein Quantifizierungsproblem, in: StuW 1967, Sp.725
- Popitz, Johannes in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. V, 4. Aufl., Jena 1926, Stichwort: Körperschaftsteuer, S.895 ff, Stichwort: Einkommensteuer, S.400 ff
- Roethe, Eberhard Die Ausführungsverordnungen im heutigen Steuerrecht, in: Archiv des öffentlichen Rechts, Neue Folge, 20. Bd., S.194 ff
- Rose, Gerd Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen. Zur Theorie von der privaten (außerbetrieblichen) Sphäre der Kapitalgesellschaften, in: StbJb 1971/72, S.183 ff (190 ff)
- derselbe Zur gegenwärtigen Entwicklung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: StbJb 1967/68, S.211 ff (231)
- von Schanz, Georg Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: Finanzarchiv, Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, Bd.I, S.1-87

- Schmölders, Günter in: HwStR, 1. Bd., München 1972, Stichwort: Betriebssteuer, S.163 ff, Stichwort: Ertragsteuer, S. 315 ff
- derselbe Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung, in: StuW 1949, Sp. 973 ff
- derselbe Der fehlende Einkommensbegriff, in: StuW 1960, Sp. 75 ff
- Schuster, Ernst in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 3. Bd., Tübingen-Göttingen 1961, Stichwort: Einkommen, S. 54
- Seithel, Rolf Ertragsteuerliche Probleme der vermögensverwaltenden Personengesellschaften und Personengemeinschaften, in: Steuer-Kongress-Report 1972, München 1972, S. 317 ff (332 ff)
- Speich, Günter Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, in: NWB, Fach 3, S. 3333
- Strutz, Georg Das Einkommen des Buchkaufmanns nach § 13 des Einkommensteuergesetzes, in: MStAusKSt 1926, S. 47 ff
- Sudhoff, Heinrich Zur Gewerbesteuerpflicht der GmbH u. Co in: DB 1967, S. 613 ff
- Teske, G. Die Einkommensteuer, in: NWB, Fach 3b, S. 1437 ff
- Thomas, Werner Vor- oder nachkonstitutionelles Recht, in: DVBl 1959, S. 203
- Vangerow, Friedrich Erläuterungen zur Rechtsprechung
A. Zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: StuW 1967, Sp. 605 ff
- von Wallis, Hugo Zum Einkommensbegriff bei Kapitalgesellschaften, in: FR 1968, S. 460

XVIII

- von Wallis, Hugo Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne, in: StbJb 1970/71, S.113 ff (117 ff)
- derselbe 50 Jahre Rechtsprechung des I. Senats, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, S.299
- derselbe Der betriebliche und gesellschaftsrechtliche Bereich der Kapitalgesellschaften im Handelsrecht und im Steuerrecht, in: Festgabe für Theodor Maunz zum 70. Geburtstag, München 1971, S.435-450
- derselbe Grundsatzprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: StbJb 1964/65, S.127 ff
- Winter, Wilhelm Die Bedeutung des § 16 KStDV für die Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaften, in: DStR 1971, S.146 ff
- Wünschmann Die Belastung der verschiedenen Gesellschaftsformen nach den neuen Steuergesetzen, in: StuW 1925, Sp.1729 ff
- Zimmermann, E. Zu den Entwürfen des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Steuerüberleitungsgesetzes, in: DStBl 1925, Sp.127 ff
- Zitzlaff Zur steuerlichen Behandlung der Spenden an Missionsgesellschaften. Sind sie Einkünfte im Sinne der Körperschaftsteuer? in: StuW 1948, Sp.1021 ff
- derselbe Erläuterungen zur Rechtsprechung, in: StuW 1940, Sp.855 ff (864 f)

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. a. O.	an anderen Ortes
Abs.	Absatz
a. E. *	am Ende
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beisp.	Beispiel
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl	Bundessteuerblatt
btr.	betrifft
BVerfG	Bundesverfassungsgesetz
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungs- gerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuerrecht
f (ff)	folgende
Fn.	Fußnote
Forts.	Fortsetzung
FR	Finanzrundschau
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Gr. S.	Großer Senat
GewSt	Gewerbesteuer
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HWStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
JW	Juristische Wochenschrift
KapStDV	Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung
KStDVI	I. Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung 1935
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStRi	Körperschaftsteuerrichtlinien
Lief.	Lieferung
MStAusKSt	Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
o. A. Nr.	ohne Anmerkungs-Nummer
Pr. EStG	Preußisches Einkommensteuergesetz 1891/1906
Pr. OVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
Pr. OVGE in St.	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
Stpfl	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Textziffer
WiGBI	Gesetz- und Ordnungsblatt des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebiets

A) AUFGABE UND GEGENSTAND DER DARSTELLUNG

Das Körperschaftsteuergesetz¹⁾ bezeichnet in § 5 als Gegenstand der Besteuerung das Einkommen. Über Begriff und Ermittlung des Einkommens heißt es in § 6 Abs. 1 S. 1 KStG:

"(1) Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7-16 dieses Gesetzes."

Mit dieser Anknüpfung des Körperschaftsteuergesetzes an das Einkommensteuergesetz ist der Steuergegenstand Einkommen von dem Begriff und der Ermittlung her für den Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbereich offenbar einheitlich und abschließend konzipiert.

Demgegenüber heißt es in § 16 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung:²⁾

"Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln."

Es erscheint nicht ausgeschlossen, daß auf dem Weg der Verordnung mit dieser Bestimmung für einen bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen eine von § 6 Abs. 1 KStG abweichende Regelung über Begriff und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens getroffen werden soll.

Die vorliegende Abhandlung stellt sich die Aufgabe, hierüber Aufschluß zu gewinnen. Sie will untersuchen, ob und wenn ja, inwieweit § 16 KStDV Bedeutung für Begriff und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens besitzt.

Damit ist auch der wesentliche Gang der Arbeit vorgezeichnet:

Von der Untersuchung des Grundsatzes in § 6 KStG zu der Erörterung der Frage, ob in § 16 KStDV eine von diesem Grundsatz abweichende Sonderregelung vorliegt, mit der sich daran anschließenden Prüfung ihrer Wirksamkeit.

1) i. d. F. v. 13.10.1969, BGBl I S. 1869

2) i. d. F. v. 26. 3.1969, BGBl I S. 270

- 3) DER GRUNDSATZ: BEGRIFF UND ERMITTLUNG DES KÖRPERSCHAFT-
STEUERLICHEN EINKOMMENS RICHTEN SICH NACH DEN VORSCHRIFTEN
DES EINKOMMENSTEUERGESETZES

I. Sinn und Zweck dieser Regelung

Die Verweisung in § 6 KStG zeigt, daß sich der Begriff des körperschaftsteuerlichen Einkommens nur aus dem Einkommensteuergesetz erschließt.

Es stellt sich die Frage nach dem Sinn und Zweck dieser Regelung. Bei der Beantwortung dieser Frage stellt sich zunächst eine weitere Frage, nämlich warum überhaupt das Einkommen als Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer gewählt wurde.

Die Gründe hierfür reichen zurück in die Zeit der Bismarck'schen Reichsverfassung, in der, besonders mit dem Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891¹⁾, die Entwicklung der Einkommensbesteuerung nicht physischer Personen ihren Anfang nahm.

Der Grund, nicht physische Personen in den Kreis der Einkommensteuerpflichtigen einzubeziehen, ergab sich in erster Linie aus der Absicht - wie es auch später in der Begründung zum Körperschaftsteuergesetz 1920 hieß -²⁾ Wettbewerbsvorteile der nicht physischen gegenüber natürlichen Personen auf wirtschaftlichem Gebiet infolge steuerlicher Privilegierungen zu beseitigen. Denn solange lediglich die natürlichen Personen einkommensteuerpflichtig waren, erhielten die nicht physischen Personen im wirtschaftlichen Wettbewerb erhebliche Vorteile, weil sie den an die Gesellschafter nicht ausgeschütteten Teil ihres Einkommens ohne steuerliche Belastungen dem Unternehmen zur Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in voller Höhe belassen konnten.³⁾ Die natürlichen Personen mußten dagegen unabhängig von der Art der Verwendung des erzielten Einkommens - also auch den zur Stärkung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Unternehmen belassenen nicht für außerbetriebliche Zwecke entnommenen Einkommensteil - der Einkommensteuer unterwerfen. Die steuerliche Belastung hatte damit je nach dem, ob es sich um natürliche oder nicht physische Personen handelte, als preisbildender Faktor unterschiedliche Gewichtigkeit.⁴⁾ Da sich eine solche Begünstigung nicht

1) Preußische Gesetzessammlung S. 175

2) Begründung zum Entwurf des KStG 1920, Drucksache der Deutschen Nationalversammlung von 1920 Nr. 1976 S. 14 f

3) Strutz, G., Kommentar zum EStG 1925, Berlin 1927, S. 108 Fn. 1; Popitz, J., Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. V, 4. Aufl. 1923, Stichwort: Körperschaftsteuer S. 895 ff (897)

4) Popitz, J., a. a. O. S. 897

physischer Personen mit den Grundsätzen steuerlicher Gerechtigkeit nicht in Einklang bringen ließ, konnte es nicht ausbleiben, daß der Gesetzgeber zur Beseitigung dieser nicht gerechtfertigten Steuervorteile ordnend eingriff und die auf wirtschaftlichem Gebiet untereinander konkurrierenden natürlichen und nicht physischen Personen steuerlich gleich zu behandeln trachtete. Das Preußische EStG von 1891 unterwarf daher zunächst nur diejenigen nicht physischen Personen der Einkommensteuer, die den wirtschaftlich tätigen Einzelpersonen am nächsten standen, und bei denen der Wettbewerb, den sie den natürlichen Personen auf wirtschaftlichem Gebiet machten, "eine entsprechende Besteuerung zur Verhinderung einer Bevorzugung am unmittelbarsten und dringendsten geboten".¹⁾ Diese nahezu idealistische Zielsetzung verblaßte in der Folgezeit mehr und mehr. An ihre Stelle trat dafür immer stärker das Bestreben, möglichst alle leistungsfähigen Quellen fiskalisch zu erschließen.²⁾

Ihren Abschluß fand diese Entwicklung im Körperschaftsteuergesetz 1920,³⁾ das grundsätzlich alle juristischen Personen des öffentlichen und des bürgerlichen Rechts sowie die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen der Körperschaftsteuer unterwarf, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar war, also der Einkommensteuer unterlag.⁴⁾

Gleichzeitig wurde mit dem Körperschaftsteuergesetz 1920 die Rivalität zwischen objektiver Ertragsbesteuerung und personeller Einkommensbesteuerung zunächst⁵⁾ zum Abschluß gebracht.⁶⁾ Noch unter der Geltung des Preußischen EStG von 1891/1906 war mit dem Entwurf eines Gesellschaftsteuergesetzes letztmalig der Versuch unternommen worden, der objektiven Ertragsbesteuerung nicht physischer Personen anstelle der personellen Einkommensbesteuerung gesetzlich zum Durchbruch zu verhelfen.⁷⁾ Das KStG 1920 beließ es jedoch bei der in den Einkommensteuergesetzen der Länder eingeleiteten Regelung, daß zwischen der Einkommensbesteuerung physischer und nicht physischer Personen von der qualitativen Einordnung her grundsätzlich kein Unterschied bestehen soll. Die Körperschaft-

1) vgl. die bei Evers, R., Kommentar z. KStG 1920/1922, Berlin 1923, § 1

KStG Anm. 2 (S. 63) wiedergegebene Begründung z. KStG 1920

2) Popitz, J., a. a. O. S. 897

3) RGBI 1920 S. 393 ff

4) Becker, E., Kommentar z. EStG 1925, Stuttgart 1928, § 1 Anm. 3

5) Schmolders, G., HWStR I. Bd. München 1972, Stichwort: Betriebssteuer; ders. StuW 1949 Sp. 973 ff

6) Strutz, G., Grundlehren des Steuerrechts, Berlin 1922, S. 1

7) Evers, R., a. a. O., Einleitung S. 51

steuer sollte nach dem Willen des Gesetzgebers in systematischer Ergänzung des Einkommensteuergesetzes die Einkommensteuer und damit Personalsteuer der Körperschaften sein,¹⁾ bei denen wie bei den natürlichen Personen grundsätzlich das Einkommen i. S. des steuerbaren Einkommens des Einkommensteuergesetzes den Gegenstand der Besteuerung bildete.²⁾ Körperschaftsteuer und Einkommensteuer sollten demnach gleich sein - "die Körperschaftsteuer ist bewußtermaßen die Einkommensteuer der Körperschaften und will dasselbe Objekt erfassen, wie die Einkommensteuer bei den natürlichen Personen."³⁾ Folglich durfte zwischen dem Einkommen der natürlichen und dem nicht physischer Personen steuerlich kein begrifflicher Unterschied gemacht werden. Mit der Regelung der Körperschaftsteuer in einem besonderen Gesetz war daher nicht die Schaffung eines besonderen nur auf nicht physische Personen anwendbaren Einkommensbegriffs bezweckt. Man hielt vielmehr den Aufbau einer progressiven Steuer auf den absoluten Betrag der Überschüsse als den Maßstab der Leistungsfähigkeit und der Steuerkraft auf nicht physische Personen für nicht oder für nicht ohne weiteres übertragbar und meinte darum - zudem noch aus Gründen der Gesetzestechnik⁴⁾ - mit der Regelung der Körperschaftsteuer in einem besonderen Gesetz die zweckmäßigste Lösung gefunden zu haben.⁵⁾

Gesetzestechnisch löste der Gesetzgeber die Verknüpfung Körperschaftsteuer-Einkommensteuer in der Weise, indem in den jeweiligen Körperschaftsteuergesetzen die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über den Begriff und die Ermittlung des Einkommens für anwendbar erklärt wurden.⁶⁾

Für unsere Untersuchung bedeutet das, daß als Folge dieser Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz zunächst von dort her Begriff und Ermittlung des Einkommens bestimmt werden müssen.

Dabei ist für die Inhaltsbestimmung des Einkommensbegriffs auch sein entwicklungsgeschichtlicher Hintergrund in die Untersuchung einzubeziehen.

1) Becker, E., Die Grundlagen der Einkommensteuer, München-Berlin 1940 S. 96

2) Strutz, a. a. O. S. 76

3) RFH I A 187/22 v. 15. 2. 1923 Bd. 12 S. 1 ff

4) Evers, R., Kommentar z. KStG 1925, 2. Aufl. Berlin 1927, § 1 KStG Anm. 4 a. E.

5) Evers, R., a. a. O. § 1 KStG Anm. 4

6) §§ 5, 9 KStG 1920/1922; §§ 10 Abs. 1 S. 1, 13 KStG 1925; § 6 KStG 1934

II. Begriff und Ermittlung des Einkommens nach dem Einkommensteuergesetz

1. Die Eigenständigkeit des steuerlichen Einkommensbegriffs

a) gegenüber den Einkommensbegriffen der Wirtschaftswissenschaften

Der Begriff des Einkommens wird nicht als Rechtsbegriff, sondern als ausschließ-lich wirtschaftlicher verstanden.¹⁾ Es hätte daher an sich nahe gelegen, wenn sich das Einkommensteuerrecht für die Bestimmung eines fiskalischen Einkommensbegriffs einer der zahlreichen Definitionen, die für das Einkommen vom Standpunkt der Nationalökonomie gefunden wurden, angeschlossen oder für seine Zwecke nutzbar gemacht hätte.²⁾ Trotz der unterschiedlichen Ausätze und Ausgangspunkte und der daraus herrührenden Vielzahl von Begriffsbestimmungen ist es der Nationalökonomie jedoch nicht gelungen, "den Begriff des Einkommens derart genau zu umschreiben, daß man ihn im praktischen Leben überhaupt auch nur brauchen kann"³⁾ bzw. ihn nach juristisch exakter Formulierung in das Einkommensteuerrecht hätte übernehmen können.⁴⁾ Auch Moll stellt im Hinblick auf die Komplexität der steuerlich zu erfassenden Lebenssachverhalte fest, daß "eine völlig einwandfreie, dazu womöglich knappe und elegante Formulierung des Einkommensbegriffs", eine Aufgabe bilde, der unüberwindliche Schwierigkeiten entgegenstünden.⁵⁾ Diese resignierende Feststellung wird von Strutz⁶⁾ abgeschwächt. Trotz Zweifel über Tragweite und Anwendbarkeit eines Einkommensbegriffs dürfe auf "allgemeine, abstrakte Begriffsbestimmungen" nicht verzichtet werden. Schuster⁷⁾ meint sogar, daß die Finanzwissenschaft letztlich einen wirtschaftswissenschaftlichen Einkommensbegriff gar nicht entbehren könne. "Eine bloße Aufzählung von Einkünften ohne eine Begründung ihrer Einheit

1) Strutz, G., Kommentar z. EStG 1925 1. Bd., Berlin 1927, § 6 Anm. 4; vgl.

Entwurf z. EStG 1925, Reichstagsdrucksache Nr. 795, in Finanzarchiv 1926, S. 171

2) Eingehend dazu Bauckner, A., Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921

3) Kleinwächter, Das Einkommen und seine Verteilung, S. 1, zitiert nach Strutz, G., a. a. O. Einleitung S. 9

4) Schmolders, G., StuW 1960 Sp. 75 (76)

5) Moll, B., Probleme der Finanzwissenschaft, Bd. I S. 118, Anm. 1, zit. nach Strutz, G., a. a. O. Einleitung S. 9

6) Strutz, G., a. a. O. S. 10

7) Schuster, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften 3. Bd. Tübingen/Göttingen 1961, Stichwort: "Einkommen", S. 5

verhindert auf die Dauer System in der Finanzpolitik.¹⁾ Auch Neumark²⁾ sieht die "Qualität" des Einkommens - Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit zu sein - letztlich nur dann für gegeben an, sofern es gelänge, "einen scharfen, sowohl wirtschaftstheoretisch widerspruchsfreien als auch finanzpolitisch anwendbaren Einkommensbegriff zu bilden".

Tatsächlich muß das Einkommensteuerrecht aber bis heute ohne einen festbestimmten Einkommensbegriff auskommen, da die entwickelten Begriffe - weil zu theoretisch - vom steuertechnischen Standpunkt her unbrauchbar waren. Im wesentlichen liegt dies daran, daß es bislang nicht gelungen ist, den Einkommensbegriff so zu umschreiben und seine einzelnen Merkmale derartig umfassend und erschöpfend festzustellen, daß sich die formulierten Definitionen weder als zu eng noch als zu weit erwiesen. Besonders konnte keine befriedigende begriffstechnische Lösung bezüglich der steuerlichen Behandlung solcher Einnahmen gefunden werden, "die mehr oder minder unregelmäßig ("zufällig") anfallen und nicht durch irgendeine aktive Teilnahme des Berechtigten an der Bildung des Sozialproduktes bewirkt"³⁾ worden sind.

b) gegenüber den Einkommensbegriffen der Finanzwissenschaft

Auch die von der Finanzwissenschaft entwickelten beiden bedeutendsten Definitionen des Einkommens erwiesen sich letztlich für nicht brauchbar.

aa) gegenüber der Quellentheorie

Nach der hauptsächlich von Fuisting vorgetragenen Quellentheorie⁴⁾ gehören zum Einkommen nur diejenigen Einkünfte, die aus regelmäßig fließenden Quellen stammen - also nicht nur einmalig anfallen. Einkommen ist nach Fuisting "die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhaltes von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung steht."⁵⁾ Das Wesentliche am Fuisting'schen Einkommensbegriff, das der Quellentheorie

1) Schuster, a. a. O. S. 55

2) Neumark, F., Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 37

3) Neumark, F., a. a. O. S. 38

4) Fuisting, B., Die direkten Steuern, Bd. 4, Berlin 1902, S. 110

5) Fuisting, B., a. a. O. S. 110

Eingang in die bundesstaatliche Einkommensteuergesetzgebung¹⁾ verschaffte, besteht in dem Kriterium der Quelle, das es erlaubt, zwischen Einkommen einerseits und Vermögensvermehrungen bzw. -verminderungen andererseits zu trennen sowie außerordentliche und einmalige Zuflüsse, wie Lotteriegewinne und Einnahmen aus Gelegenheitsgeschäften, bei denen keine Quelle nachweisbar ist, aus der Bemessungsgrundlage für die Einkommensbesteuerung auszuschneiden und sie dem Bereich der einkommensteuerfreien Vermögenssphäre zuzuordnen.

Dieser enge Einkommensbegriff erwies sich indes zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, wie es gerade die mehrfachen Durchbrechungen des Prinzips der Quellentheorie im preußischen Einkommensteuerrecht zeigten,²⁾ letztlich als ungeeignet. Denn will man die Einkommensteuer an die subjektive steuerliche Leistungsfähigkeit des Einkommensbeziehers anknüpfen,³⁾ so ist, wie Neumark⁴⁾ hervorhebt, nicht einzusehen, warum gerade der Bestand einer Quelle und die "Periodizität" der Einkünfte zu Kriterien des fiskalischen Einkommensbegriffs erhoben werden, einmalige oder unregelmäßige Zuflüsse hingegen unberücksichtigt bleiben, obwohl gerade diese dem Steuerpflichtigen u. U. eine wesentlich erhöhte Leistungsfähigkeit verleihen können.⁵⁾

Darüber hinaus zeigte sich, daß auch mit der Quellentheorie die Schwierigkeiten bei der Bestimmung des steuerlichen Einkommensbegriffs nicht gelöst, sondern wie Moll feststellte, lediglich verlagert wurden: "Statt des Einkommensbegriffs ist nunmehr der Quellenbegriff das zu definierende Etwas."⁶⁾

bb) gegenüber der Reinvermögenszugangstheorie

Diesen aufgezeigten Unzulänglichkeiten begegnete die v. Schanz'sche Reinvermögenszugangstheorie⁷⁾, indem sie von einem weiten Einkommensbegriff ausging, um dadurch zu einer für die Einkommensbesteuerung zutreffenderen Bemessungsgrundlage zu gelangen. Einkommen ist der "Reinvermögenszugang eines

1) Strutz, G., a. a. O. § 6 Anm. 4

2) vgl. Balzer, F., Der steuerliche Einkommensbegriff, Gießen 1929, S. 12 f

3) die Berechtigung dieses Grundsatzes wird überwiegend anerkannt, vgl. u. a. Schmolders, G., a. a. O. Sp. 78

4) Neumark, F., a. a. O. S. 39

5) Moll, B., Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930, S. 470, 471

6) Moll, B., a. a. O. S. 469

7) Schanz, v., G., Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv, 13. Jahrgang, Bd. 1 S. 1 f

bestimmten Zeitabschnitts inklusive Nutzungen und geldwerter Leistungen Dritter"¹⁾. Dieser Reinvermögenszugang umfaßt alle Reinerträge, Nutzungen und Vermögenszugänge - auch solche einmaliger Art, wie Geschenke, Lotteriegewinne, Erbschaften und Veräußerungsgewinne. Wegen ihres breiten, die steuerliche Leistungsfähigkeit der Einkommensbezieher voll erfassenden Einkommensbegriffs, erwies sich die v. Schanz'sche Theorie der Fuisting'schen so überlegen, daß sich das Reichseinkommensteuergesetz von 1920, wenn auch mit erheblichen Modifikationen, so doch im Prinzip²⁾ auf ihren Boden stellte. Es erwies sich jedoch bald, daß auch diese Theorie aus der Sicht fiskalischer Brauchbarkeit sowie im Hinblick auf ein gesichertes und vorausschätzbares Steueraufkommen besonders in Zeiten fortschreitender Geldentwertung und starker Konjunkturschwankungen unzureichend war.³⁾

Angesichts der beiden Theorien anhaftenden Mängel verzichtete der Gesetzgeber daher fortan darauf, sich einer der Auffassungen anzuschließen und unterließ es auch, selbst einen "übergreifenden einheitlichen und sachlich-ökonomischen"⁴⁾ Einkommensbegriff zu formulieren, aus dem heraus festgestellt werden könnte, was unter Einkommen im steuerlichen Sinn zu verstehen ist. Stattdessen begnügte er sich mit der Aufstellung von verschiedenen Einkunftsarten und der Bestimmung, daß alles, aber auch nur das, was zu einer der Einkunftsarten rechnet, Einkommen sein soll. Damit werden die von der Finanzwissenschaft gebildeten Einkommensbegriffe vom Gesetz endgültig verworfen.⁵⁾

2. Die Bestimmung des steuerlichen Einkommensbegriffs

Wenn § 2 Abs. 2 EStG bestimmt, Einkommen sei der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Absatz 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben, so heißt das einmal, daß das Einkommen nichts anderes als das Endprodukt aus Additionen und Subtraktionen von durch das Gesetz festgelegten Größen ist⁶⁾, bzw. formell nur den Geldbetrag ausdrückt, der für einen bestimmten

1) Schanz, v., G., a. a. O. S. 23, 24

2) Moll, B., a. a. O. S. 484

3) Popitz, J., Handwörterbuch der Staatswissenschaften 3. Bd., 4. Aufl. 1926, Stichwort: "Einkommensteuer" S. 416 f; Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, 1 Steuerrecht, Stuttgart 1955, S. 99 ff

4) Schmolders, G., a. a. O. Sp. 76

5) RFH Urt. v. 16. 11. 1927, RStBl 1928, S. 27

6) Littmann, E., DStR 1962, S. 17 (18)

Steuerabschnitt zur Einkommensteuer herangezogen wird.¹⁾ Zum andern besagt es, daß das Gesetz materiell allein von dem Begriff der Einkünfte ausgeht, um festzustellen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang dem Steuerpflichtigen zufließende Einnahmen der Einkommensteuer unterliegen.²⁾

Dem Begriff der Einkünfte kommt damit anstelle des Einkommensbegriffs die hervorragende Rolle zu. Der Begriff des Einkommens hat dagegen - zumindest materiell - nur eine untergeordnete Bedeutung, da er erst mittels des Einkünftebegriffs und des Begriffs der Einkunftsarten inhaltlich bestimmbar wird.

Obwohl also aus dem Einkommensbegriff selbst nicht unmittelbar erkennbar wird, was nun eigentlich Einkommen in einkommensteuerlichem Sinne ist, sondern erst durch die Aufzählung der einzelnen Einkunftsarten, darf man ihn nicht ohne jeglichen Leitgedanken sehen. Denn ungeachtet seiner Ausgestaltung durch das Gesetz sind dem Einkommensbegriff, damit er Maßstab für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sein kann, fünf von Popitz herausgearbeitete - von Enno Becker³⁾ als Grundlage für straffe und sicher zu handhabende Auslegungskriterien bezeichnete - Begriffsmerkmale immanent:

- eine Person erhält wirtschaftliche Werte (Wertzugang, Einnahmen),
- sie gibt in ihrer Verfügung befindliche Werte ab (Werteabzug, Ausgaben),
- Zusammenfassung und Ausgleich der Einnahmen und Ausgaben,
- wobei von dem Ausgleich Aufwendungen für den Privathaushalt und für die Umwandlung von Wertzugängen in Vermögensgegenstände ausgenommen werden,
- der Ausgleich erfolgt für bestimmte aufeinanderfolgende Zeitabschnitte.⁴⁾

An diesen fünf theoretischen Begriffselementen orientiert sich das Gesetz⁵⁾ - zumindest dem Grundsatz nach - wenn es seine beiden grundlegenden Aufgaben⁶⁾ - welche Einkünfte zum steuerbaren Einkommen gehören und welche Abzüge von den einzelnen Einkünften, bzw. ihrer Summe zwecks Feststellung des die Besteuerungsgrundlage bildenden Einkommens vorgenommen werden dürfen - mit der Definition in § 2 Abs. 2 S. 1 i. V. m. Abs. 3 EStG zu lösen versucht.

1) Becker, E., Kommentar z. EStG 1925, 1928, Stuttgart, § 1 Anm. 1

2) Littmann, E., Das Einkommensteuerrecht, 9. Aufl. Stuttgart 1969, § 2 Anm. 7

3) StuW 1935, Sp. 2 ff (12)

4) Popitz, J., a. a. O. S. 407

5) Becker, E., a. a. O. Sp. 12, 15

6) Neumark, F., a. a. O. S. 37

- a) Die einzelnen Begriffselemente des Einkommens, sein Aufbau und seine Ermittlung

§ 2 Abs. 2 EStG zeigt, daß sich Aufbau und Ermittlung des Einkommens stufenweise vollziehen, wobei am Ausgangspunkt die Feststellung von Einkünften innerhalb der sieben Einkunftsarten steht. Einkommen im einkommensteuerlichen Sinn setzt somit das Vorliegen von Einkünften aus den in § 2 Abs. 3 EStG aufgezählten sieben Einkunftsarten voraus.

aa) Einkünfte

Wie der Begriff des Einkommens ist auch der der Einkünfte vom Gesetz als rein technische Bezeichnung ausgestaltet.¹⁾

So bedeutet nach § 2 Abs. 4 EStG bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Begriff Einkünfte den Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Einkünfte sind somit reine Nettogrößen, die sich errechnen, indem die Einnahmen aus den einzelnen Einkunftsarten um die dort entstandenen Aufwendungen oder Ausgaben, die je nach Einkunftsart Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, gekürzt werden.²⁾ Aus dieser Regelung folgt zwangsläufig, eines besonderen Ausspruchs im Gesetz bedurfte es daher nicht, daß nur diejenigen Einkünfte, die innerhalb einer der Einkunftsarten anfallen, einkommensteuerlich relevant sind. Einnahmen wie Ausgaben, die zu keiner der Einkunftsarten rechnen, dürfen in die Einkünftermittlung nicht einbezogen werden.³⁾

Damit unterliegen einmalige Vermögensanfälle, wie beispielsweise Schenkungen, Erbschaften oder Lotteriegewinne nur dann der Einkommensteuer, sofern sie sich innerhalb einer der Einkunftsarten vollziehen.

Der Begriff der Einkünfte bedarf noch in einer weiteren Hinsicht einer Begrenzung. Nicht jeder Gewinn, Überschuß oder Verlust aus Betätigungen, die ihrem äußeren Erscheinungsbild unter eine der in § 2 Abs. 1, 3 i. V. m. §§ 13 - 24 EStG bezeichneten Einkunftsarten fallen könnten, sind einkommensteuerlich bedeutsam. Dies ergibt sich zwar nicht *expressis verbis* aus dem Gesetz. Es entspricht aber dem

1) Littnann, E., DStR 1962/63, S. 19; ders., Das Einkommensteuerrecht, 10. Aufl., Stuttgart 1972, § 2 Anm. 8

2) BFH Gutachten III/50 ID 40/50 Sv. 25.1.51 BStBl 1951, III, S. 69; RFH IV 1473/28 v. 14.3.29 RStBl 1929, S. 329

3) BFH VIR 30/69 v. 14.1.72 DB 1972, 709

von der Rechtsprechung¹⁾ aus dem Wesen der Einkunftsarten entwickelten allgemeinen Rechtsgedanken, nach dem nur aus solchen Tätigkeiten einkommensteuerpflichtige Einkünfte entstehen können, die durch Gewinnstreben und die Absicht der Ausnützung einer Einkommensquelle geprägt sind: "Fehlt es an dieser Voraussetzung, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit unter keine der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes, selbst wenn sich die Tätigkeit ihrer Art nach unter § 2 Abs. 3 einreihen ließe."²⁾ Dieser vom Gesetz nicht geregelte, als Liebhaberei bezeichnete einkommensteuerlich unerhebliche Vorgang liegt stets dann vor, wenn eine Tätigkeit nach den Gesamtumständen unter Zugrundelegung objektiver Verhältnisse weder einen Überschuß noch einen Gewinn abzuwerfen vermag.³⁾

Zusammengefaßt läßt sich der Begriff der Einkünfte somit entsprechend seiner gesetzlichen Ausprägung und der ihm durch die Rechtsprechung beigelegten weiteren inhaltlichen Ausgestaltung nach Littmann in zweifacher Hinsicht wie folgt bestimmen:⁴⁾

Einmal bezeichnet er in seiner Abgrenzung gegenüber nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vorgängen die steuerlich relevanten Tatbestände. Zum andern umfaßt er in Gestalt des Überschusses oder des Gewinns das Ergebnis aus den einzelnen Einkunftsarten.

bb) Einkunftsarten

Anders als bei dem Einkünftebegriff ist der Gesetzgeber bei der Formulierung der sieben Einkunftsarten vorgegangen. Ist der Einkünftebegriff "vertechnisiert"⁵⁾, d.h. nicht aus den Lebensvorgängen abgeleitet, so sind die Tatbestände der sieben Einkunftsarten unmittelbar der Lebenswirklichkeit entnommen⁶⁾, und wie Enno Becker feststellt, daher anschaulich: "Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige und nichtselbständige Arbeitstätigkeit usw. das ist greifbar, man kann sich dabei etwas denken, hat feste Anhalte."⁷⁾

- 1) RFH VI A 1473/28 v. 14. 3. 1929 RStBl 1929, S. 399; VI 67/40 v. 17. 10. 1940 RStBl 1941, S. 61; Littmann, a. a. O. § 2 Anm. 16 m. w. N.
- 2) Herrmann-Heuer, Kommentar z. Est. u. KSt. 15. Aufl. Köln-Marienburg 1972 § 2 Anm. 91a
- 3) BFH IV 221/53U v. 6. 5. 1954 BStBl 1954 III, S. 197; IV 193/58U v. 17. 3. 1960 BStBl 1960 III, S. 324; Strutz, G., Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., Berlin 1927, Die Est. S. 221 ff (354)
- 4) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 9; DStR 1962/63, S. 19
- 5) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 12
- 6) Littmann, E., DStR 1962/63, S. 95
- 7) Becker, E., StuW 1935 Sp. 5

Mit der Anknüpfung an vorgegebene Lebenssachverhalte erreicht es der Gesetzgeber, alle einkommensteuerlich relevanten Tatbestände lückenlos zu erfassen, "ein engmaschiges Netz einkommensteuerlicher Tatbestände über die Vielgestaltigkeit des wirtschaftlichen Lebens zu spannen"¹⁾ und die Dauerhaftigkeit der steuerlichen Ordnung sowie ihre Elastizität gegenüber den sich fortwährend wandelnden Verhältnissen so zu sichern, daß die Schaffung neuer Einkunftsarten entbehrlich wird.²⁾

Die Anknüpfung an die verschiedenartigen Vorgänge des Wirtschaftslebens macht es jedoch erforderlich - und vom Gesetzgeber ist dies auch gewollt³⁾ - bei den einzelnen Einkunftsarten die Besteuerung nach bestimmten Gesichtspunkten unterschiedlich zu gestalten.⁴⁾

In § 2 Abs. 3 u. 4 EStG kommt dies augenfällig durch die Bildung der zwei Hauptgruppen von Einkunftsarten, den "Gewinn-Einkunftsarten" und den "Überschuß-Einkunftsarten"⁵⁾ zum Ausdruck. Als Grund für die auf das EStG 1925 zurückgehende Zweiteilung des Begriffs der Einkünfte führte die Begründung zum EStG 1925⁶⁾ in erster Linie die unterschiedliche Bedeutung des Vermögens bei der Erzielung von Einkommen an. So sei bei selbständiger Erwerbs- und Berufstätigkeit, bei der der erzielte Gewinn als Einkommen gelte, wesentlich für diesen Gewinn, "daß ein wichtiger Faktor für seine Ermittlung der Unterschied des der Tätigkeit gewidmeten Vermögens am Anfang und am Schluß des Steuerabschnitts"⁷⁾ bilde. Bei den anderen Einkommensarten käme es indes entweder auf den Einsatz von Vermögen gar nicht oder aber lediglich auf dessen Erträge, nicht dagegen auf seine Veränderungen an.

Diese Argumentation erscheint nur beschränkt richtig, da beispielsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne Einsatz von Vermögen kaum möglich sind, und zudem gerade bei ihnen die durch Abnutzung eintretenden Vermögensänderungen eine steuerlich erhebliche Auswirkung erlangen. Der Grund für die verschiedenartige Begriffsgestaltung dürfte vielmehr im wesentlichen darin liegen, daß in den Einkunftsarten der Nr. 1-3 des § 6 EStG 1925 zur Ermittlung der geschäftlichen Erfolge Buchführung und Bilanz schon lange üblich waren, "und daß

1) Littmann, E., DStR 1962/63, S. 17 (20)

2) Littmann, E., DStR 1962/63, S. 95; ders., a. a. O. § 2 Anm. 45

3) vgl. Begründung z. EStG 1925, a. a. O. S. 40

4) Klein, F., StuW 1951, Sp. 475 ff; Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 29

5) Klein, F., a. a. O. Sp. 479

6) vgl. Fn. 3)

7) vgl. Fn. 3)

das Gesetz sich diese bestehende Methode der Einkommensermittlung nicht entgehen lassen wollte".¹⁾

aaa) Bedeutung der Einordnung der Einkünfte in die einzelnen Einkunftsarten

Die grundsätzliche Anknüpfung der Einkünfteermittlung an das Ergebnis kaufmännischer Buchführung bei den Einkunftsarten 1 - 3 hat erhebliche Auswirkungen auf die Berechnung und den Umfang der Einkünfte, so daß es für den Steuerpflichtigen von materieller Bedeutung ist, welcher Gruppe von Einkunftsarten - ob Gewinn- oder Überschusseinkunftsart - die jeweiligen Einkünfte zuzuordnen sind.²⁾ Strutz³⁾ hat daher schon für das EStG 1925 zu Recht festgestellt, daß das Gesetz nicht einen, sondern mindestens zwei in quantitativer Beziehung voneinander verschiedene Einkommensbegriffe enthalte, da der die Wertveränderungen des Betriebsvermögens berücksichtigende Gewinn begrifflich etwas ganz anderes als nur der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben sei.⁴⁾

Für das heutige EStG läßt sich im wesentlichen das gleiche feststellen. Berücksichtigt man auch hier die verschiedenen Gewinnermittlungsarten - also die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG, die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sowie die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 25 EStG i. V. m. dem Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen - so enthält das Gesetz unter Ein-

1) Rosendorff-Herrmann, Das KStG 1925, 7. Aufl., Berlin - Wien 1932, § 10 Anm. 5 (EStG § 7 Abs. 2 Anm. 4); zu dieser Entwicklung vgl. auch Barth, K., a. a. O. S. 221

2) Klein, F., a. a. O. Sp. 479 f

3) a. a. O. § 7 Anm. 7

4) Auf diese Gefahren, die sich aus der Unterschiedlichkeit der Einkunftsarten mit ihren verschiedenartigen Ermittlungsmethoden für die Einheitlichkeit der an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfenden Einkommensbesteuerung ergeben, hat bereits Enno Becker hingewiesen. Er meint zwar durch die Aufstellung der Einkunftsarten sei die Einkommensteuer nicht in mehrere Sondereinkommensteuern zerschlagen, deren Ergebnisse lediglich zusammenzurechnen oder auszugleichen wären (Becker, E., a. a. O. § 6 Anm. 6 (S. 80). Für Schmolders - StuW 1960, Sp. 75 ff (82) - ist die Zerschlagung jedoch bereits Tatsache geworden und das Ziel der Einkommensteuer, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wegen Fehlens eines einheitlichen, umfassenden Einkommensbegriffs, unerreicht.

schluß der Überschußrechnung i. S. von § 2 Abs. 4 Ziff. 2 sogar noch mehr als zwei sich in quantitativer Beziehung unterscheidende Einkommensbegriffe. Die richtige Einordnung der Einkünfte in die für sie zutreffende Einkunftsart ist daher wegen deren Verschiedenartigkeit und ihrer dementsprechend unterschiedlichen Behandlung der maßgebende Schritt auf dem Weg zur Ermittlung des Einkommens und mit ausschlaggebend für die Höhe der einkommensteuerlichen Belastung eines Steuerpflichtigen.¹⁾

Wie die Einordnung zu geschehen hat, regelt das Gesetz nicht generell, sondern läßt es bei der Bestimmung bewenden, daß sich die Zuordnung nach den einzelnen Einkunftsarten gemäß §§ 13-24 EStG richtet, wobei im Zweifel dann die Verkehrsauffassung maßgebend ist.²⁾

Dies führt - wie die Rechtsprechung³⁾ zeigt - oft zu erheblichen Zuordnungs- und Abgrenzungsschwierigkeiten, besonders bei den Einkunftsarten 1 - 3 des § 2 Abs. 3 EStG und hier wieder in erster Linie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. So sind nur diejenigen Einkünfte eines Steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und im Wege der Gewinnermittlung festzustellen, die zu der betrieblichen Tätigkeit bzw. zu dem betrieblichen Bereich rechnen, nicht dagegen solche, die in den privaten oder außerbetrieblichen Bereich fallen.⁴⁾ Die letzteren sind deswegen nicht einkommensteuerlich unbeachtlich. Sie können beispielsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen sein, die durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten zu errechnen sind.

Bei einem Steuerpflichtigen vermögen somit gleichzeitig nebeneinander sowohl

1) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 30; BFH Beschluß IV 47/65 v. 3. 8. 1967, BStBl 1967 III, S. 601

Wie sehr die einkommensteuerliche Belastung von der Einordnung der Einkünfte in die Einkunftsart abhängt, ergibt sich z. B. aus der steuerlichen Behandlung von Kursverlusten bei Wertpapieren: Gehören sie zum Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen, können sie einkommensteuerlich berücksichtigt werden, nicht dagegen, wenn sie zum Privatvermögen rechnen und nur die Einkunftsart Kapitalvermögen angesprochen wird; Rose, G., Betrieb und Steuer, 1. Buch, Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969, S. 45, bezeichnet daher die Einteilung in die 7 verschiedenen Einkunftsarten wegen der materiellen Auswirkungen zu Recht als ein Qualifikationsproblem; ebenso Parcyk, W., StuW 1967, Sp. 723 ff

2) Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, EStG 10. Aufl., München 1971, § 2 Anm. 9; Herrmann-Heuer, a. a. O. § 6 KStG Anm. 21

3) z. B. BFH I 95/63 v. 15. 2. 1966 BStBl 1966 III, S. 274; VI 139/63 v. 11. 7. 68 BStBl 1968 II, S. 775

4) Barske, K., NWB Fach 2, S. 2313

Gewinn- als auch Überschusseinkunftsarten und daher auch verschiedene Methoden der Einkünfteermittlung in Betracht zu kommen. Dies resultiert daraus, daß das Gesetz von dem Grundsatz der Gleichrangigkeit der einzelnen Einkunftsarten untereinander ausgeht und keine der Einkunftsarten - von den ausdrücklich erwähnten Einschränkungen abgesehen -¹⁾ gegenüber den anderen für vorrangig erklärt.²⁾

cc) Gesamtbetrag der Einkünfte

Die Feststellung von Einkünften in den einzelnen Einkunftsarten führt zur nächsten Stufe der Einkommensermittlung, dem Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser ist mehr als ein rechnerisches Zwischenergebnis aus der Zusammenfassung der Einkünfte der sieben Einkunftsarten, von dem mittels weiterer Rechengvorgänge das der Einkommensteuer unterliegende Einkommen gewonnen wird. Er bezeichnet zugleich das wirtschaftlich gegebene Einkommen³⁾ und wäre damit geeignet, Besteuerungsgegenstand und Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer zu sein.

Darüber hinaus ist der Begriff die notwendige Folge des mit dem Katalog der Einkunftsarten einhergehenden Grundsatzes, daß bei einem Steuerpflichtigen Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten nebeneinander anfallen können,⁴⁾ deren Ergebnisse, die sowohl positiv oder als Verlust⁵⁾ auch negativ sein können, der Zusammenfassung und Verrechnung bedürfen.

Dies vollzieht sich zweiphasig, indem zunächst innerhalb der einzelnen Einkunftsart etwaige Verluste mit positiven Einzelergebnissen zu verrechnen und sodann von der Summe der positiven Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten die Verluste der jeweiligen Einkunftsarten abzuziehen sind.⁶⁾

Das Ergebnis aus diesem Rechengvorgang ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 EStG könnte man schließen, daß bereits die Summe der positiven Einkünfte dem Gesamtbetrag der Einkünfte entspricht, denn § 2 Abs. 2 S. 1 stellt ihm die Verluste aus anderen Einkunftsarten gesondert gegenüber.

1) §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3, 23 Abs. 3 EStG

2) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 47 ff

3) BFH Gutachten v. 25.1.1951, a. a. O. S. 69; Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a. a. O. § 2 Anm. 3

4) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 49 ff

5) Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a. a. O. § 2 Anm. 3; Herrmann-Heuer, a. a. O. § 2 EStG Anm. 14; BFH Gutachten v. 25.1.1951, a. a. O. S. 69

6) Herrmann-Heuer, a. a. O. § 2 Anm. 9

Dies hat jedoch nur klarstellende Bedeutung¹⁾, da der Begriff Einkünfte auch Verluste mitumfaßt, so daß der Verlustausgleich im Gesamtbetrag der Einkünfte schon vollzogen ist.²⁾

dd) Einkommen

Der Gesamtbetrag der Einkünfte bezeichnet das wirtschaftlich gegebene Einkommen.³⁾ Trotzdem wird er vom Gesetz noch nicht als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit angesehen und zum Gegenstand der Besteuerung gemacht. Mit ihm wird vielmehr lediglich das wirtschaftlich gegebene vom steuerpflichtigen Einkommen getrennt.⁴⁾ Denn erst der um die Sonderausgaben verringerte Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt die Größe, die nach § 2 Abs. 2 S. 1 EStG das Einkommen bedeutet.

Dieses Einkommen ist zwar objektive Besteuerungsgrundlage, aber immer noch nicht die Bemessungs- bzw. die Berechnungsgrundlage für die Einkommensteuer.⁵⁾ § 2 Abs. 2 S. 1 EStG ist insoweit ungenau und mißverständlich.⁶⁾ Erst nachdem bestimmte tarifliche Freibeträge, mit denen die Steuerberechnung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen angepaßt werden soll, vom Einkommen abgezogen sind, ist die in § 32 EStG als "zu versteuernder Einkommensbetrag" definierte Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung festgestellt. Sie ist der Schlußstein im Aufbau des Einkommensbegriffs.

3. Zusammenfassung

Die Untersuchung des steuerlichen Einkommensbegriffs hat gezeigt, daß das Einkommensteuerrecht auf eine umfassende, das Wesen des Einkommens wiedergebende Begriffsbestimmung verzichtet, da es sich nach den Erfahrungen mit der Quellen- und der Reinvermögenszuwachstheorie aus praktischen und steuerrechtlichen Gründen als unmöglich erwiesen hat, den Begriff des Einkommens "auf eine allgemeine, alle Fälle deckende und überall passende Formel zu bringen".⁷⁾

1) Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a. a. O. § 2 Anm. 3

2) vgl. BFH Gutachten v. 25.1.1951, a. a. O. S. 69

3) BFH Gutachten v. 25.1.1951, a. a. O. S. 69

4) BFH Gutachten v. 25.1.1951, a. a. O. S. 69

5) Herrmann-Heuer, a. a. O. § 2 EStG Anm. 2

6) Herrmann-Heuer, a. a. O. § 2 EStG Anm. 2, 6

7) Becker, E., Die Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin 1940, S. 214

Der gegenwärtige Einkommensbegriff ist somit kein theoretischer, sondern ein rein technischer und pragmatischer Begriff¹⁾, der in seinem Aufbau Elemente beider Theorien enthält. Dies darf aber nicht dazu verleiten, wie Enno Becker mit Recht betont²⁾, die Quellen oder die Reinvermögenszugangstheorie als Ausgangspunkt für die inhaltliche Bestimmung des Einkommensbegriffs zu wählen. Was Einkommen ist, muß vielmehr aus dem Einkommensteuergesetz selbst entnommen werden.

III. Begriff, Aufbau und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens

Da die Körperschaftsteuer vom Gesetzgeber als die systematische Ergänzung der Einkommensteuer auf dem Gebiet der Personalsteuer konzipiert ist³⁾, konnte sich ein eigenständiger, von dem Begriff des einkommensteuerlichen Einkommens dem Grundsatz nach sich unterscheidender Steuergegenstand, der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nicht physischer Personen hätte sein können, nicht entwickeln.

Für den Begriff des Einkommens in den §§ 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 KStG heißt das, daß es sich hier ebenfalls um keinen theoretischen, sondern um einen rein technischen Begriff⁴⁾, um eine "additiv bestimmte Größe"⁵⁾ handelt. Sie knüpft in ihrem Aufbau zunächst an den des einkommensteuerlichen Einkommens an, wie er im vorstehenden aufgezeigt wurde, erfährt aber dann wegen der aus der Natur der nicht physischen Personen herrührenden Besonderheiten entsprechend den Vorschriften der §§ 5 - 17 KStG Abwandlungen.

Schematisch dargestellt, versteht sich das körperschaftsteuerliche Einkommen als der Gesamtbetrag der Einkünfte vermehrt um die körperschaftsteuerlichen Hinzusetzungen und vermindert um die körperschaftsteuerlichen Besteuerungsausnahmen.⁶⁾

Trotz der Konzeption des Gesetzgebers, den Steuergegenstand im EStG und KStG gleich zu gestalten, darf die Anknüpfung an den Gesamtbetrag der Einkünfte je-

1) Beisse, H., in HWStR, 1. Bd. München 1972, Stichworts "Einkommen", S. 271 (272)

2) Becker, E., a. a. O. S. 1

3) Evers, R., Kommentar z. KStG 1920/22, Einleitung S. 50/51

4) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 7

5) Rose, G., a. a. O. S. 129

6) Krollmann, H., KSt-Kommentar, Stuttgart 1962, Inhaltsübersicht zu § 6, § 6 Anm. 2

doch nicht dazu führen, die Regeln des Einkommensteuerrechts über Begriff und Ermittlung des Einkommens ohne weiteres in das Körperschaftsteuerrecht zu übernehmen.¹⁾ Die sich aus der unterschiedlichen Natur von natürlichen und nicht physischen Personen ergebenden Besonderheiten gebieten, bei der Anwendung der für Begriff und Ermittlung des einkommensteuerlichen Einkommens geltenden Grundsätze zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit diese wegen der Eigenart nicht physischer Personen im Körperschaftsteuerrecht Geltung besitzen.²⁾ Dies soll im folgenden für die wichtigsten den Begriff und die Ermittlung des Einkommens bestimmenden Grundsätze geschehen.

Für den Bereich des Einkommensteuerrechts haben wir festgestellt,³⁾ daß nur diejenigen Einkünfte, die innerhalb einer der Einkunftsarten anfallen, einkommensteuerlich relevant sind.⁴⁾ Einnahmen, die sich keiner Einkunftsart zuordnen lassen, bleiben wegen der abschließenden Aufzählung der einkommensteuerlich erheblichen Sachverhalte in § 2 Abs. 3 EStG bei der Einkünfteermittlung unberücksichtigt. Diese Regelung besitzt auch für das Körperschaftsteuerrecht Gültigkeit.⁵⁾ Bedeutung hat dies insbesondere für einmalige Vermögensanfälle. Lassen sie sich keiner der Einkunftsarten zuordnen, sind sie auch für die Körperschaftsteuer grundsätzlich unbeachtlich.⁶⁾

Weiter wurde festgestellt,⁷⁾ daß ein Gewinn, Überschuß oder Verlust aus Betätigungen, die zwar ihrem äußeren Erscheinungsbild nach einer der Einkunftsarten zugeordnet werden könnten, trotzdem einkommensteuerlich unberücksichtigt bleiben, sofern sie sich als Einkünfte aus Liebhaberei darstellen. Auch hier stellt sich die Frage, ob dieser vom Gesetz nicht geregelte, sondern von der Rechtsprechung im Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff mit den sich daran anknüpfenden steuerlichen Auswirkungen für das Gebiet des Körperschaftsteuerrechts Gültigkeit besitzt.

Sieht man den Begriff der Liebhaberei durch überwiegend subjektive Merkmale und Motivationen bestimmt,⁸⁾ und verbindet man Liebhaberei mit einer besonde-

1) Herrmann-Heuer, a. a. O. Vor §§ 5-17 Anm. 5 f

2) Kennerknecht, A., Kommentar z. KStG 1925, Köln 1926, § 10 Anm. 1; BFH I 35/52 U v. 27. 5. 1952 BStBl 1952 III, S. 2

3) vgl. S. 10 ff

4) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 9

5) Krollmann, H., a. a. O. § 6 Anm. 32 ff; Herrmann-Heuer, a. a. O. § 6 KStG Anm. 27; Mirre-Dreutter, Das KStG 1934, 2. Aufl. München/Berlin 1934 § 6 KStG Anm. 3a

6) Krollmann, H., a. a. O. § 6 Anm. 32 ff

7) vgl. S. 10 f

8) Gonella, R., DB 1967, S. 873; Grieger, R., BB 1966, S. 89

ren Befriedigung oder persönlich Freude bringenden Tätigkeit, so läßt sie sich eher bei einer natürlichen als bei einer nicht physischen Person vorstellen. Die Übertragung dieses Begriffs vom Einkommensteuerrecht müßte daher - weil mit der Natur nicht physischer Personen unvereinbar und als ihr wesensfremd - abgelehnt werden. Dieser im Schrifttum zu findenden Auffassung¹⁾ ist indes entgegenzuhalten, daß sie dem der Liebhaberei innewohnenden subjektiven Moment die ausschlaggebende Bedeutung beimißt und Liebhaberei deswegen nur in der Lebenssphäre einer natürlichen Person für möglich hält. Zutreffender u.E. ist es, den Ansatzpunkt für die Entscheidung der Frage aus dem Begriff der Einkünfte selbst zu gewinnen.²⁾ Einkünfte erfüllen nur dann die Voraussetzungen, "Einkünfte" im steuerrechtlichen Sinn zu sein, sofern sie ernstlich, sei es als Gewinn oder Überschuß, erstrebt werden.³⁾ Wesentliches Merkmal einer steuerlich relevanten Tätigkeit ist das Streben nach Gewinn oder Überschuß.⁴⁾ Fehlt es am Gewinnstreben, an der Absicht, die Tätigkeit als Einkommensquelle auszunutzen - was aufgrund objektiver Betrachtung festzustellen ist⁵⁾ - liegt keine steuerlich relevante Betätigung, sondern Liebhaberei vor.⁶⁾ Dieses Verhalten ist nicht nur bei einer natürlichen, sondern auch bei einer nicht physischen Person als ihr nicht wesensfremd vorstellbar. Es ist mit der Natur einer nicht physischen Person nicht unvereinbar, wenn sie nicht nach Gewinn strebt, bzw. der mit ihr verfolgte Zweck nicht auf Gewinn- oder Überschüßerzielung ausgerichtet ist.⁷⁾ Der Einkünftebegriff ist daher auch in seiner Begrenzung, wie er sie durch den Begriff der Liebhaberei erfährt, in das Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich übertragbar.⁸⁾

Auch das System der Nebeneinanderordnung der Einkunftsarten⁹⁾ besitzt im Körperschaftsteuerrecht Gültigkeit.¹⁰⁾ Bei nicht physischen Personen besteht eben-

1) Gonella, a. a. O.; Herrmann-Heuer, a. a. O. § 6 KStG, Anm. 25

2) Wallis, v., H., FR 1968, 460 (462)

3) Teske, G., NWB Fach 3b, S. 1454, Tz 6e

4) Speich, G., NWB Fach 3, S. 3333

5) Littmann, E., a. a. O. Anm. 18

6) RFH VI A 1473/28 v. 14. 3. 1929 RStBl 1929, S. 329

7) vgl. u. a. Kraft in Kölner Kommentar z. AktG, 1. Lief. 1970, § 3 Anm. 2; Godin-Wilhelmi, AktG v. 6. 9. 1965, Bd. I, 4. Aufl. Berlin 1971, § 3 Anm. 1

8) So BFH I 221/62 S. v. 2. 11. 1965 BStBl 1966 III, S. 255; I R 123/68 v. 4. 3. 1970 BStBl 1970 II, S. 470

9) Littmann, E., a. a. O. § 2 Anm. 47, 49

10) Evers, R., in Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. Berlin-Wien, S. 441 ff (531); Hohrmann-Lenski, Die KSt, 2. Aufl. Berlin-Wien 1941, S. 104, 105; Krollmann, H., a. a. O. § 6 Anm. 18; nicht ganz eindeutig, aber wohl ebenso Herrmann-Heuer, a. a. O. § 6 KStG Anm. 3, 26

falls grundsätzlich keine Einschränkung in der Möglichkeit, aus den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG Einkünfte zu erzielen.¹⁾ Die Besonderheiten, die sich aus der Eigenart nicht physischer Personen ergeben, lassen es zu, daß eine Körperschaft ebenso wie eine natürliche Person beispielsweise Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und daneben noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen kann.²⁾

Wegen der verschiedenen Arten der Einkünfteermittlung, die zu einer unterschiedlichen Beantwortung der Steuerpflicht ein und derselben Einnahmen führen können, gewinnt die Frage der Zuordnung von Einnahmen in die betreffenden Einkunftsarten und deren Abgrenzung untereinander somit auch für das Körperschaftsteuerrecht erhebliche Bedeutung. Entsprechend der Verweisung auf das EStG beurteilt sich die Zuordnung grundsätzlich nach den Vorschriften der §§ 13-24 EStG, also nach den dort aufgeführten Tatbestandsmerkmalen, so daß es für die Bestimmung der betreffenden Einkunftsart ohne Belang ist, ob die Einnahmen von einer körperschaftsteuerpflichtigen oder einkommensteuerpflichtigen Person bezogen werden. Da die Möglichkeit, aus den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG Einkünfte zu erzielen, im körperschaftsteuerlichen Bereich nicht eingeschränkt ist, können bei Körperschaften sowohl Gewinn- als auch Überschusseinkunftsarten in Betracht kommen. Daraus ergibt sich weiter, daß auch die verschiedenen Arten der Einkünfteermittlung zur Anwendung gelangen. Wie eine natürliche Person kann somit auch eine nicht physische Person ihre Einkünfte, je nachdem in welcher Einkunftsart sie erzielt werden, durch Vermögensvergleich oder im Wege der Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, ermitteln.

IV. Zusammenfassung

Die bisherigen Ausführungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Nach der gesetzlichen Konzeption besteht zwischen der Einkommensbesteuerung physischer und nicht physischer Personen von der qualitativen Einordnung her kein grundsätzlicher Unterschied, da die Körperschaftsteuer als die systematische Er-

1) Krollmann, H., a. a. O. § 6 Anm. 18; ders. BB 1963, 726; Evers, R., a. a. O. S. 531; ders. a. a. O. § 13 KStG (EStG § 26 Anm. 1); Mirre-Dreutter, a. a. O. § 6 KStG Anm. 2; Zimmermann, E., Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Köln 1927, S. 36, 37; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, Kommentar, 4. Aufl., Berlin-Frankfurt 1965, § 5 KStG Anm. 2, Anh. z. § 6 KStG (§ 2 EStG) Anm. 1

2) Hohrmann-Lenski, a. a. O. S. 105 Beisp. C

gänzung der Einkommensteuer auf dem Gebiet der Personalsteuer verstanden wird. Folglich muß in beiden Gesetzen der Einkommensbegriff derselbe sein. Die qualitative Übereinstimmung des Besteuerungsobjekts Einkommen im körperschaftsteuerlichen und einkommensteuerlichen Bereich wird durch die Anknüpfung des Körperschaftsteuergesetzes an die einkommensteuerlichen Vorschriften über den Begriff des Einkommens gewährleistet. Darüber hinaus wird mit der Anknüpfung bewirkt, daß sich auch die Ermittlung des Einkommens bei den Körperschaften nach denselben Regeln vollzieht wie bei den natürlichen Personen.

C) DIE REGELUNG IN § 16 KStDV - EINE AUSNAHME VON DEM GRUNDSATZ, DASS SICH BEGRIFF UND ERMITTLUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN EINKOMMENS NACH DEN EINKOMMENSTEUERLICHEN VORSCHRIFTEN RICHTEN?

Im folgenden ist nunmehr zu untersuchen, ob die Vorschriften und Grundsätze des Einkommensteuergesetzes über Begriff und Ermittlung des Einkommens, deren grundsätzliche Gültigkeit für den körperschaftsteuerlichen Bereich im vorstehenden bejaht wurde, im Hinblick auf die Bestimmung des § 16 KStDV¹⁾ auch bei den zur Buchführung nach dem Handelsgesetzbuch verpflichteten körperschaftsteuerpflichtigen Personen uneingeschränkt zur Anwendung gelangen oder ob § 16 KStDV trotz der Verweisung in § 6 Abs. 1 KStG für diese Personen eine von den allgemeinen rechtlichen Grundlagen des Einkommensbegriffs und der Einkünftermittlung abweichende Regelung bezweckt.

I. Der subjektive Anwendungsbereich des § 16 KStDV

§ 16 KStDV umfaßt die in § 1 Abs. 1 Ziff. 1-3 und 6 KStG aufgezählten Körperschaften,²⁾ also die Kapitalgesellschaften, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Die Untersuchung der Bedeutung des § 16 KStDV soll im nachstehenden der Einfachheit wegen auf die Hauptgruppe der Körperschaftsteuerpflichtigen, auf die

1) vgl. S. 1 und dort Fn. 2

2) Krollmann, H., a. a. O. § 6 KStG Anm. 20 ff

Kapitalgesellschaften, und hier wiederum stellvertretend auf die zahlenmäßig stärkste und bedeutendste Gruppe, auf die Aktiengesellschaften¹⁾ sowie die Gesellschaften mit beschränkter Haftung¹⁾ begrenzt bleiben.

Sowohl AG als auch GmbH gelten - gleichgültig ob der von ihnen verfolgte Zweck wirtschaftlicher, sozialer oder ideeller Art ist²⁾ - gemäß § 3 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG stets als Handelsgesellschaften und sind damit gemäß § 6 Abs. 1 HGB immer Vollkaufleute.³⁾ Handelsrechtlich haben sie daher - auch wenn sie sich beispielsweise als Grundstücks- oder Vermögensverwaltungsgesellschaft auf den Erwerb und die Verwaltung von Grundstücken oder Kapitalvermögen beschränken und sich das, was sie betreiben, nicht als gewerbliche Betätigung i. S. des § 1 Abs. 2 HGB darstellt - trotzdem ihren Gewinn oder Verlust aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung⁴⁾ zu ermitteln und durch einen Jahresabschluß auszuweisen.⁵⁾ Dies bedeutet, daß alle das Vermögen der AG oder GmbH berührenden Vorgänge - wie Vermögenszu- oder Vermögensabgänge sowie Vermögensumschichtungen in die Buchführung und in die Bilanz Eingang finden müssen.⁶⁾

II. Die Bestimmung des mit § 16 KStDV verfolgten Zwecks

Angesichts dieser handelsrechtlichen Gegebenheiten bei den Kapitalgesellschaften stellt sich die Frage nach dem Zweck des § 16 KStDV. Soll er darin bestehen, bei den Kapitalgesellschaften die im körperschaftsteuerlichen Bereich grundsätzlich bejahte Möglichkeit, Einkünfte aus allen Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG erzielen und sie nach Maßgabe der für die jeweilige Einkunftsart geltenden Methode ermitteln zu können, einzuschränken, gleichzeitig bei ihnen aber den Be-

1) im folgenden abgekürzt: AG, GmbH

2) Handelsrechtlich vermögen sie jeden gesetzlich nicht verbotenen Zweck zu verfolgen, vgl. Kraft, A., in Kölner Kommentar z. AktG, a. a. O. § 3 Anm. 2; Godin-Wilhelmi, a. a. O. § 3 Anm. 1; Scholz, F., Kommentar zum GmbHG, Köln-Marienburg 1960, 4. Aufl. § 1 Anm. 5

3) Brüggemann-Würdinger, Großkommentar zum Handelsgesetzbuch, begründet von H. Staub, weitergeführt von den Mitgliedern des Reichsgerichts, 3. Aufl. Berlin 1967, Neubearbeitet von Brüggemann, G., Fischer, R., Ratz, P., Schilling, W., Würdinger, H., § 6 Anm. 1, Vorbem. 3

4) vgl. §§ 149, 151, 157 AktG; 41 ff GmbHG; 38 ff HGB

5) vgl. §§ 38 ff HGB i. V. m. den Sondervorschriften des AktG §§ 148 ff, 155-156; § 42 GmbHG

6) Dies folgt aus den in Fn. 5 zitierten Vorschriften

griff der Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 3 EStG zu erweitern?

1. Auf Grund des Wortlauts des § 16 KStDV

Zu dieser Auffassung, wie sie oben in der Frage angedeutet ist, könnte man insofern gelangen, als bei der hier zu betrachtenden AG und GmbH nach § 16 KStDV "alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" sind. So einfach und klar der Wortlaut des § 16 KStDV indes zu sein scheint, gibt er doch Anlaß zu verschiedenen in ihren steuerlichen Auswirkungen äußerst unterschiedlichen Auslegungen.

Die in Betracht kommende Bedeutung und Tragweite des § 16 KStDV soll zunächst folgender Fall verdeutlichen. Betreibt eine Kapitalgesellschaft als Grundstücksverwaltungsgesellschaft die Verwaltung von Grundstücken und Gebäuden oder als Vermögensverwaltungsgesellschaft die Verwaltung von Kapitalvermögen, so erfüllt ihre Tätigkeit objektiv die Voraussetzungen des § 21 bzw. 20 EStG. Ihr Vermögen wäre einkommen- und körperschaftsteuerlich betrachtet kein Betriebsvermögen, da dies nach der einkommensteuerlichen Systematik nur bei den drei ersten Einkunftsarten angenommen wird, sondern wegen der Zuordnung in den Bereich der Überschusseinkunftsarten außerbetriebliches oder Privatvermögen.¹⁾ Wegen der Zugehörigkeit ihrer Einkünfte zu den Überschusseinkunftsarten dürften diese auch nur gemäß § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG im Wege der Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden. Die Gewinnermittlung nach §§ 4 und 5 EStG käme nicht in Betracht, weil die Betätigung der Gesellschaft objektiv keine Tätigkeit i. S. des § 15 EStG darstellt, was aber nach § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG Voraussetzung für die Gewinnermittlung wäre. Deswegen brauchten auch etwaige bei der Veräußerung von Grundbesitz oder Wertpapieren erzielten Gewinne nicht in die Einkünfteermittlung einbezogen zu werden - abgesehen von dem möglichen Vorliegen des Sonderfalls des § 23 EStG - da sie von den Einkunftsarten Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen nicht erfaßt werden. Genausowenig könnten aber auch Verluste steuerlich berücksichtigt werden.

Handelsrechtlich stellt sich die Sachlage bei der Gesellschaft hingegen insofern anders dar, als sie nur Betriebsvermögen haben kann und - auch wenn sie kein Handelsgewerbe i. S. des § 1 Abs. 2 HGB betreibt - allein wegen ihrer Rechtsform als Kaufmann gilt mit der Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung, so daß etwaige bei der Veräußerung realisierte Gewinne als Ertrag auszuweisen sind. Diesen handelsrechtlichen Gegebenheiten scheint das Körperschaftsteuer-

1) Barske, K., a. a. O. S. 2313; Klein, F., StuW 1951 Sp. 475 f (478 ff)

gesetz - wenn man nur § 6 Abs.1 KStG folgt und § 16 KStDV zunächst außer Betracht läßt - keine Bedeutung beizumessen, sondern in Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz auch für die buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften die Einordnung und Ermittlung von Einkünften ausschließlich nach der Einkunftsart zu entscheiden, deren objektive Voraussetzungen durch die Tätigkeit der Gesellschaft erfüllt sind.

Für die Veranlagung dieser Gesellschaften zur Körperschaftsteuer hätte dies folgende Auswirkungen:

Werden durch die Tätigkeit der Gesellschaft keine Gewinn-, sondern nur Überschusseinkunftsarten berührt, wäre der nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßig ermittelte Jahresüberschuß oder -verlust für die Veranlagung bedeutungslos. Die Gesellschaft müßte vielmehr neben ihrem handelsrechtlich vorgeschriebenen Jahresabschluß für die Feststellung des körperschaftsteuerlichen Einkommens ihre Einkünfte noch nach der für die jeweilige Einkunftsart geltenden Methode, also nach § 2 Abs.4 Ziff.2 EStG, ermitteln. Hätte die Gesellschaft, um das Beispiel fortzuführen, zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 15 EStG, daneben aber noch von diesen sich deutlich unterscheidende Einkünfte aus Überschusseinkunftsarten, müßte sie sogar drei Rechnungswerke fertigen: eine Handelsbilanz, die daraus nach Maßgabe des § 5 EStG entwickelte Steuerbilanz, soweit es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anbelangt, und für die Überschusseinkunftsarten Überschußrechnungen gemäß § 2 Abs.4 Ziff.2 EStG.

a) Seine verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten

aa) Hinsichtlich der sachlichen Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung

Angesichts dieser eben dargestellten Sachlage erhebt sich die Frage nach der Bedeutung des § 16 KStDV, insbesondere danach, was es zu bedeuten hat, daß die Einkünfte der Kapitalgesellschaft "als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" sind.

Zunächst kann man die Bestimmung dahin verstehen, daß die Einkünfte, von welcher Einkunftsart sie auch herrühren mögen, steuerlich so behandelt und auch so ermittelt werden, als ob sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb wären. Die Grundstücks- oder Vermögensverwaltungsgesellschaft in unserem Beispiel hätte folglich keine Überschußrechnung gemäß § 2 Abs.4 Ziff.2 EStG zu fertigen, sondern müßte ihre Einkünfte so ermitteln, als ob sie im Rahmen einer gewerblichen Betätigung i. S. des § 15 EStG anfielen, also im Wege der Gewinnermittlung nach § 5 EStG. Die Formulierung "als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln"

schlüsse das "die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln" danach mit ein. Mit diesem Vorgehen wäre zwar die Verweisung in § 6 Abs. 1 KStG auf die einkommensteuerlichen Bestimmungen über Begriff und Ermittlung des Einkommens erheblich eingeschränkt, weil nunmehr im Wege einer Fiktion die Einkünfte der von § 16 KStDV betroffenen Steuerpflichtigen der Einkunftsart Gewerbebetrieb zugerechnet werden, auch wenn sie den objektiven Voraussetzungen nach einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden müßten. Das Körperschaftsteuerrecht würde sich aber dadurch den handelsrechtlichen Gegebenheiten angleichen und ihnen zugleich Rechnung tragen.

Es ist jedoch auch denkbar, daß lediglich die zahlenmäßigen Ergebnisse, die zunächst nach den Ermittlungsmethoden der einzelnen Einkunftsarten festgestellt wurden, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Der Bereich der Einkünfteermittlung bliebe hierbei von § 16 KStDV unberührt; die fiktive Behandlung der Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten als solche aus Gewerbebetrieb würde sich nur bei der sich an die Einkünfteermittlung anschließenden Einkommensermittlung auswirken. Bei dieser Auslegung der Bestimmung müßte die Vermögens- oder Grundstücksverwaltungsgesellschaft in unserem Beispiel weiterhin neben ihrer handelsrechtlich vorgeschriebenen Buchführung und Bilanz Überschußrechnungen nach § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG fertigen. Auch die Kapitalgesellschaft, die z. B. neben ihrer eigentlichen gewerblichen Betätigung noch Wohnhäuser vermietet, hätte den Überschuß hieraus nach § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG festzustellen. Insoweit bestünde hinsichtlich der sachlichen Zuordnung ihrer Einkünfte zwischen ihr und einer gewerblich tätigen natürlichen Person, die ebenfalls außerhalb ihrer gewerblichen Betätigung noch Wohnhäuser vermietet, kein Unterschied.

Versteht man § 16 KStDV in diesem Sinne, blieben zwar Buchführung und Bilanz der Kapitalgesellschaft, soweit die Einkunftsarten 1 bis 3 nicht berührt werden, bei der Einkünfteermittlung unberücksichtigt; doch bliebe dafür die in § 6 Abs. 1 KStG zum Ausdruck kommende strenge Bindung des Körperschaftsteuergesetzes an die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte erhalten und würde nicht durchbrochen.

bb) Hinsichtlich der Bestimmung des Begriffs "alle Einkünfte"

Nicht nur für die Zuordnung und Ermittlung der Einkünfte, auch für den Einkünftebegriff selbst kann die Formulierung in § 16 KStDV, daß "alle Einkünfte" wie gewerbliche zu behandeln sind, erhebliche Bedeutung erlangen. Unterstellt man, daß bei der nicht i. S. von § 15 EStG gewerblich tätig werdenden Grundstücks- oder Vermögensverwaltungsgesellschaft in dem eingangs angeführten Beispiel eine

Schenkung, ein Lotteriegewinn oder eine Erbschaft anfiel oder daß sie mit Gewinn ein Haus oder Wertpapiere veräußert, so würden diese Vorgänge zwar den handelsrechtlich auszuweisenden Jahresgewinn, nicht dagegen das körperschaftsteuerliche Einkommen der Gesellschaft berühren, da diese Vorgänge von den Einkunftsarten Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen nicht erfaßt würden.

Aber auch bei den i. S. des § 15 EStG gewerblich tätig werdenden Kapitalgesellschaften kann die Formulierung, daß "alle Einkünfte" wie gewerbliche behandelt werden sollen, Auswirkungen haben, wenn man zum Vergleich an die steuerliche Behandlung einmaliger Vermögensanfälle bei natürlichen gewerbetreibenden Personen denkt. Bei diesen sind diese Vorgänge einkommensteuerlich unbeachtlich, da sie in der Regel ihrem außerbetrieblichen Bereich, also ihrer Privatsphäre angehören. Nur wenn sie mit der erwerbenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, würden sie von der Einkunftsart Gewerbebetrieb erfaßt.¹⁾

Bei den Kapitalgesellschaften, die nach Handelsrecht keinen mit der Privatsphäre natürlicher Personen vergleichbaren außerbetrieblichen Bereich besitzen, müßten diese Vorgänge zum Betriebsvermögen gerechnet werden, so daß sie zwar handelsrechtlich als Vermögensmehrungen den Gewinn erhöhten, körperschaftsteuerlich im Hinblick auf §§ 6 Abs. 1 KStG, 15 EStG aber irrelevant wären, wenn man auch bei Kapitalgesellschaften wie bei den natürlichen Personen auf das Erfordernis eines inneren Zusammenhangs zwischen Vermögensanfall und gewerblicher Betätigung abstellt.

Hier gewinnt nun wieder § 16 KStDV Gewicht - je nachdem wie man die Formulierung "alle Einkünfte" deutet. Wiederum kommen zwei Auslegungsmöglichkeiten - eine weitere und eine engere - in Betracht.

Einmal läßt sich der Begriff "alle Einkünfte" dahin verstehen, daß schlechthin sämtliche Vermögenszuflüsse bei den Kapitalgesellschaften - soweit darin keine Einlagen seitens der einzelnen Gesellschafter an die Gesellschaft zu erblicken sind²⁾ - wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden sollen. Diese Ausle-

1) Barske, K., a. a. O. S. 2313; Teske, G., a. a. O. S. 1437 (1454)

2) Diese Einschränkung ergibt sich zwangsläufig aus dem auch gemäß § 6 Abs. 1 KStG im KStG geltenden § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, nach dem auch für das Körperschaftsteuerrecht als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den der Einlagen, bestimmt wird (RFH I A 83/36 v. 28. 7. 1936 RStBl 1936, 951; BFH I 92/54 U v. 28. 2. 1956 BStBl 1956 III, S. 154; I 161/65 v. 30. 4. 1968 Bd. 93, 44). Der Vorgang der Einlage ist daher bei der

gung orientiert sich an den handelsrechtlichen Gegebenheiten und bezieht die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung festgestellte Vermögenszu- und Vermögensabgänge in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mit ein.

Die Kehrseite liegt jedoch in der mit diesem Vorgehen gleichzeitig verbundenen Abkehr von dem nach § 6 Abs. 1 KStG im Körperschaftsteuerrecht gültigen einkommensteuerlichen Einkommensbegriff in seiner Ausprägung, wie er sie durch die Rechtsprechung erfahren hat. Denn in dem der Veranlagung als Ausgangspunkt dienenden handelsrechtlichen Jahresüberschuß können sowohl Vermögenszugänge enthalten sein, die - wie beispielsweise Schenkungen oder Erbschaften - sich außerhalb der Einkunftsarten vollziehen, als auch Vermögensminderungen, die von dem Einkünftebegriff nicht erfaßt werden, weil sie u. U. das Ergebnis einer handelsrechtlich zwar zulässigen, steuerlich hingegen unbeachtlichen Liebhaberei bilden.

So verstanden hätte der Begriff "alle Einkünfte" einen anderen Sinngehalt als der Einkünftebegriff in § 2 Abs. 3 und 4 EStG.

Zum anderen läßt sich die Formulierung auch dahin deuten, daß "alle Einkünfte" nur insoweit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden und Teil des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens sein sollen, soweit sie überhaupt eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG zugerechnet werden können. Bei dieser Auslegung hätte der einkommensteuerliche Einkünftebegriff Vorrang gegenüber dem nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ermittelten Jahresgewinn. Dieser müßte vielmehr für die Zwecke der Veranlagung stets daraufhin untersucht werden, ob er von Vorgängen mitgebildet wurde, die sich mit dem Einkünftebegriff nicht vereinbaren lassen. Erst ein dergestalt mittels Zu- und Abrechnungen, die über den Kreis der im Körperschaftsteuergesetz bereits festgelegten hinausgingen, bereinigter Gewinn könnte Grundlage für die Feststellung des körperschaftsteuerlichen Einkommens sein.

Insoweit würde dieses auf rein einkommensteuerrechtlichen Erwägungen beruhende Vorgehen letztlich zu einer weiteren Durchbrechung der Handelsbilanz führen.

Gegen diese Auslegung ließe sich indes einwenden, daß die Beifügung "alle" entbehrlich erscheint. Denn der Begriff "Einkünfte" umfaßt bereits als Oberbegriff die als Gewinn oder Überschuß bezeichneten rechnerischen Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten.¹⁾ Ohne das Wort "alle" wäre mit der Vorschrift des § 16 KStDV - wenn man der eben angegebenen Auslegungsmöglichkeit folgt - das gleiche Ziel erreicht:

aufnehmenden Gesellschaft bei der Gewinnermittlung erfolgsneutral zu behandeln (BFH Gutachten I D 1/575 v. 16. 12. 1958 BStBl 1959 III, S. 30, 33)

1) vgl. § 2 Abs. 4 Ziff. 1 u. 2 EStG

die Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten wie solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Würde die Beifügung "alle" somit fehlen, ließe sich daraus nicht schließen, daß bestimmte Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten nicht wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden sollen. Die Beifügung "alle" könnte daher als ein Indiz für die Auslegung des § 16 KStDV in dem vorerwähnten Sinne gewertet werden, daß nämlich schlechthin alle Vermögensmehrungen wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden sollen. So betrachtet wäre weder die eine noch die andere Auslegung gegen den Wortlaut der Vorschrift gerichtet. Beide ließen sich mit ihm noch vereinbaren, obgleich nicht zu verkennen ist, daß wegen der Verwendung des Begriffs "Einkünfte" viel für eine Auslegung im einkommensteuerlichen Sinne spricht. Andererseits darf nicht übersehen werden, daß in dem sich schnell ändernden Steuerrecht die Vorschriften nicht immer mit der Genauigkeit wie im Zivilrecht verfaßt werden. Nicht zu Unrecht betonen Tipke-Kruse, daß "namentlich bei den wenig ausgefeilten, überhastet zustande gekommenen Steuergesetzen auf den Wortlaut kein zu großes Gewicht gelegt werden"¹⁾ dürfe.

Allein auf Grund des Wortlauts läßt sich die Zweifelsfrage somit nicht klären.

b) Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß sich aus dem Wortlaut der mit § 16 KStDV verfolgte Zweck nicht feststellen läßt:

Es läßt sich daraus nicht klären, ob das "alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" "das wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln" gleichzeitig mit einschließen soll oder ob diese Formulierung lediglich eine Umbenennung der als Gewinn oder Überschüsse errechneten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb zum Ziel hat,

und es läßt sich aus dem Wortlaut nicht klären, ob der Begriff "alle Einkünfte" denselben Sinngehalt besitzt wie der in § 2 Abs. 3 und 4 EStG oder ob er auch Vorgänge mit umfassen soll, die, wenn man zum Vergleich an die entsprechende Behandlung bei natürlichen Personen denkt, bei diesen als einkommensteuerlich unbeachtlich steuerfrei belassen werden müßten.

1) Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 2.-5. Aufl. Bd. II, Köln-Marienburg 1965/72 § 1 StAnpG Anm. 9

2. Auf Grund der zu § 16 KStDV vertretenen Auffassungen

a) Die Auffassung des Bundesfinanzhofs

Hier ist zu verzeichnen, daß sich in der Rechtsprechung des BFH ein grundlegenden Wandel in der Auffassung über die Bedeutung des § 16 KStDV vollzogen hat.

Der BFH ist anfangs davon ausgegangen, daß die nach § 6 Abs. 1 KStG auch im Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich anwendbaren Vorschriften über Begriff, sachliche Zuordnung und Ermittlung der Einkünfte bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften durch die Regelung in § 16 KStDV durchbrochen würde.

Dies zeigt u. a. sein Urteil I 92/54 U v. 28. 2. 1956,¹⁾ das eine GmbH betraf, der aus dem Nachlaß eines verstorbenen Gesellschafters und Geschäftsführers ein Betrag von ca. DM 25.000, -- zugeflossen war. Das Finanzgericht²⁾ hatte die Steuerfreiheit der Zuwendung im Wege einer restriktiven Auslegung des § 16 KStDV bejaht, indem es dem Begriff "alle Einkünfte" keine andere Bedeutung beimaß als dem in § 2 Abs. 3 EStG und folglich keinen Grund vorliegen sah, Erbanfälle bei Körperschaften einkommensteuerlich anders zu behandeln als bei natürlichen Personen.

Der BFH hält in dem konkreten Fall die Steuerfreiheit der Zuwendung zwar ebenfalls für gegeben, weil er wegen der gesellschaftlichen Verbundenheit von Erblasser und Zuwendungsempfängerin die Grundsätze über die steuerliche Behandlung von Einlagen für anwendbar erachtet. Im Gegensatz zu dem Finanzgericht stellt er sich jedoch auf den Standpunkt, daß Vermögensmehrungen bei Kapitalgesellschaften, soweit es sich nicht um Einlagen oder diesen gleichzustellende Zuwendungen handele, grundsätzlich steuerpflichtig seien, da buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften nur Betriebsvermögen besäßen und ihre sämtlichen Einkünfte, gleichviel in welcher Form und Art sie ihnen zuflössen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellten.³⁾

Diese Ausführungen lassen den Schluß zu, daß er anders als das Finanzgericht bei Kapitalgesellschaften wegen ihrer Rechtsform und der sich daran anknüpfenden Buchführungspflicht die Besteuerung von Vermögensmehrungen befürwortet, die

1) BStBl 1956 III, S. 154

2) wiedergegeben in den Entscheidungsgründen des BFH, a. a. O. vgl. Fn. 1

3) Er beruft sich dabei auf die uns an anderer Stelle noch näher zu beschäftigende Rechtsprechung des RFH, insbesondere auf dessen Urteil I A 54/36 v. 21. 4. 1936 RStBl 1936, S. 559

bei natürlichen Personen steuerfrei belassen werden müßten, da sie nicht innerhalb einer Einkunftsart anfallen.

Die gleichen Gedankengänge finden sich nochmals in dem Urteil I 47/60 v. 21.2.1963,¹⁾ in dem ebenfalls über die steuerliche Beurteilung eines einmaligen Vermögensanfalls zu entscheiden war.

In diesem Urteil findet sich zudem - unter Hinweis auf die handelsrechtlichen Buchführungspflichten der GmbH - zur Frage der Ermittlung ihrer Einkünfte die Formulierung, "daß bei ihr gemäß § 16 KStDV alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind".

In den Gründen wird zwar nicht näher ausgeführt, was unter "behandeln" zu verstehen ist, insbesondere ob "behandeln" das "wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln" gleichzeitig mitbeinhaltet, so daß andere Einkünftermittlungsmethoden bei Kapitalgesellschaften ausscheiden. Aus dem Zusammenhang seiner Ausführungen sowie aus der Bezugnahme auf die Buchführungspflichten der GmbH kann es jedoch nicht als fraglich erscheinen, daß er in dem "wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" das "wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln" eingeschlossen sieht.

In dem eben erwähnten Sinne äußerte er sich zu dieser Frage - wenn auch wieder nicht ausdrücklich - nochmals in dem Urteil I R 41 '66 v. 5.3.1969,²⁾ in dem er die Einkünfte der Verwaltungs-GmbH einer Ordensgenossenschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. Soweit es der im Urteil mitgeteilte Sachverhalt erkennen läßt, erfüllte die GmbH mit ihrer Verwaltungstätigkeit bei objektiver Betrachtungsweise nicht die Voraussetzungen des § 15 EStG, sondern ausschließlich die des § 20 EStG, so daß bei Außerachtlassung der Vorschrift des § 16 KStDV ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG hätten ermittelt werden müssen. Der BFH betont jedoch unter Anführung von § 16 KStDV und wiederum unter Hinweis auf die handelsrechtliche Verpflichtung zur Buchführung, daß es sich bei dem von ihr verwalteten Vermögen um Betriebsvermögen handle und folglich die aus seiner Verwaltung bei ihr angefallenen Erträge Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien.

Während der BFH in den eben erwähnten Urteilen den an sich im körperschaftsteuerlichen Bereich allgemein gültigen Grundsatz, daß für Begriff, Zuordnung und Ermittlung der Einkünfte die Vorschriften des EStG zu beachten sind, durch § 16 KStDV für durchbrochen erachtet, gelangt derselbe Senat in seinen Urteilen I 221/62 S v. 2.11.1965³⁾ und I 123/68 v. 4.3.1970⁴⁾ zu einer gegenteiligen

1) HFR 1963, S. 214

2) BStBl 1969 II, S. 350

3) BStBl 1966 III, S. 255

4) BFH Bd. 98, S. 259 ff

Auffassung, ohne sich jedoch dabei mit seiner vorangegangenen Rechtsprechung auseinanderzusetzen.

In beiden Urteilen war darüber zu entscheiden, wie bei einer GmbH die Unterhaltungskosten eines nur Verluste bringenden Gestüts körperschaftsteuerlich zu behandeln waren. In beiden Fällen wendet der BFH die im Einkommensteuerrecht entwickelten Grundsätze über die Liebhaberei an und läßt alle Vorgänge im Zusammenhang mit dem Gestüt bei der Einkommensermittlung der GmbH außer Betracht.¹⁾ Zur Vereinbarkeit dieses Vorgehens mit § 16 KStDV finden sich in dem Urteil vom 2.11.1965²⁾ folgende Ausführungen:

"Bei Ermittlung der gewerblichen Einkünfte buchführender Kapitalgesellschaften im Sinne des HGB für die Körperschaftsteuer (§ 16 KStDV) sind die aus dem EStG zu entnehmenden allgemeinen rechtlichen Grundlagen des Einkommensbegriffs und der Einkommensermittlung zu beachten. Es ist danach nicht zutreffend, daß eine Kapitalgesellschaft nur Betriebsausgaben haben könne. Auch sie hat vielmehr eine von Natur aus außerbetriebliche Sphäre, in der Ausgaben nicht abzugsfähig sind."

Diese Ausführungen machen deutlich, daß der BFH anders als in den vorerwähnten Entscheidungen und nunmehr in weitgehender Übereinstimmung mit der im Urteil vom 28.2.1956³⁾ wiedergegebenen Auffassung des Finanzgerichts § 16 KStDV restriktiv auslegt, so daß auch für die nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften die einkommensteuerlichen Grundsätze über Begriff und Ermittlung des Einkommens allein maßgebend werden. Daß dem § 16 KStDV nach Auffassung des BFH damit keine eigenständige, diese Grundsätze durchbrechende Regelungsbefugnis mehr zukommen kann, zeigt das Urteil vom 4.3.1970⁴⁾, in dem er nochmals und nach seinen Ausführungen zu schließen

1) Im Urteil des 1. Senats I 189/61 v. 9.10.1963, BStBl 1964 III, S.79, findet sich dieser Gedankengang erstmals, wenn auch nur nebenbei, angesprochen. Dort heißt es im Hinblick auf § 6 KStG: "Da bei 'Liebhaberei' keine Einkünfte entstehen, können sie auch bei Körperschaften keinen Einfluß auf den Gewinn haben." Kurz darauf stellte der IV. Senat im Urteil IV 117/60 S v. 7.11.1963 BStBl 1964, III, S.181, bei der steuerlichen Beurteilung von Jagdaufwendungen bei einer AG fest, ohne allerdings auf die sich aus § 16 KStDV ergebenden Zweifelsfragen einzugehen, daß auch Körperschaften bei steuerlicher Betrachtung wie natürliche Personen einen gesellschaftlich-repräsentativen, privaten und damit erfolgsneutralen Bereich hätten.

2) a. a. O. Fn. 3 S. 30

3) a. a. O. Fn. 1 S. 29

4) a. a. O. Fn. 4 S. 30

wohl in endgültiger und abschließender Weise zu der hier interessierenden Frage über den Zweck des § 16 KStDV Stellung genommen hat.

In diesem Urteil führt der BFH zu der Frage, ob sich die Anwendung der Grundsätze über die Liebhaberei auf Kapitalgesellschaften mit der Regelung in § 16 KStDV vereinbaren lassen, u. a. folgendes aus:

"Die Bestimmung des § 16 KStDV, nach der bei handelsrechtlich buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, steht dem nicht entgegen; sie besagt lediglich, daß "alle Einkünfte" der GmbH, d. h. sämtliche im Rahmen der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG erzielten Gewinne oder Überschüsse - und nur diese - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, nicht dagegen, daß alle Einkünfte der GmbH schlechthin auch dann, wenn sie keiner der genannten Einkunftsarten zugeordnet werden können, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden müssen."¹⁾

Dies besagt mit anderen Worten, daß nach der Ansicht des BFH Kapitalgesellschaften wie natürliche Personen Einkünfte zu erzielen vermögen, die - je nachdem welcher der sieben Einkunftsarten die Einkünfte zuzuordnen sind - entweder als Gewinn oder als Überschuß errechnet werden müssen und

daß auch bei Kapitalgesellschaften wie bei den natürlichen Personen nur diejenigen Vorgänge einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich relevant sind, die sich überhaupt einer der sieben Einkunftsarten zuordnen lassen.

Angesichts der Betonung dieser uneingeschränkten Anwendbarkeit einkommensteuerlicher Grundsätze auch bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften kann für § 16 KStDV zwangsläufig nur wenig Raum bleiben. Der BFH hat dazu im einzelnen keine Ausführungen gemacht, sondern sich darauf beschränkt, die Bedeutung des § 16 KStDV negativ abzugrenzen. Aus seinen Entscheidungsgründen zu schließen, soll § 16 KStDV aber offenbar lediglich besagen, daß die zunächst entsprechend den einkommensteuerlichen Vorschriften als Überschuß oder Gewinn aus den einzelnen Einkunftsarten festgestellten Einkünfte rechnerisch zusammenzufassen sind, wobei das Gesamtergebnis aus den einzelnen Einkunftsarten für das weitere Verfahren der Einkommensermittlung dann einheitlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezeichnet wird.²⁾

Was mit der Vorschrift des § 16 KStDV bei dieser Deutung allerdings erreicht werden soll, wird nicht richtig erkennbar.³⁾ § 16 KStDV erscheint vielmehr überflüssig-

1) a. a. O. S. 261, vgl. Fn. 4 S. 30

2) Winter, W., DStR 1971, S. 146 (148); Vangerow, F., StuW 1967 Sp. 605 (611); Friedrich, W., BB 1970, S. 1208 (1209)

3) Winter, W., a. a. O. S. 148

sig.¹⁾ Denn für die sich an die Einkünfteermittlung anschließende Einkommensermittlung ist es unerheblich, ob die Einkünfte als gewerbliche bezeichnet werden oder nicht. Die körperschaftsteuerlichen Zu- oder Abrechnungen lassen sich vom Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ebenso vornehmen, wie vom Gewinn bzw. bei Vorliegen mehrerer Einkunftsarten vom Gesamtbetrag der Einkünfte.

Der BFH meint, die entscheidende Stütze für seine Auffassung darin zu sehen, daß sich § 16 KStDV nur mit der von ihm beigemessenen Bedeutung im Einklang mit der Ermächtigung, die er in § 23 a Abs. 1 Nr. 1a und 1b KStG sieht, befindet.²⁾ Ob dies zutrifft, und ob § 23 a Abs. 1 KStG überhaupt die Ermächtigungsvorschrift für § 16 KStDV darstellt, erscheint nicht so selbstverständlich, wie es der BFH annimmt.

Bevor wir uns aber mit der Ermächtigung für § 16 KStDV im einzelnen befassen und seine Wirksamkeit überprüfen, bedarf es zuerst einer hinreichenden Klärung der mit § 16 KStDV bezweckten Regelung.

b) Die Auffassungen im Schrifttum

aa) Zur Frage der Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung

Die meisten Autoren³⁾ gehen auf die beiden unterschiedlichen Auslegungsmöglichkeiten, die die Formulierung "als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" zuläßt, nicht ein. Sie nehmen nahezu übereinstimmend an, daß Kapitalgesellschaften wegen ihrer handelsrechtlichen Verpflichtung zur Buchführung lediglich

1) So Friedrich, W., a. a. O. S. 1209, der § 16 KStDV bei dieser Auslegung für bedeutungslos hält

2) BFH a. a. O. S. 261 f, vgl. Fn. 4 S. 30 der Arbeit

3) So u. a. Herrmann-Heuer, a. a. O. § 6 KStG, Anm. 14, 25; Rose, G., a. a. O. S. 126; Krollmann, H., a. a. O. § 6, Anm. 20 ff; ders. BB 1963, S. 726; Wallis, v. H., FR 1968, S. 461 ff; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a. a. O. Anhang z. § 6 KStG (§ 2 EStG) Anm. 1, Vorbem. z. (§ 13 EStG); Bühler-Paulick-Rädler-Raupach, a. a. O. § 6 KStG, Anm. 3; Bühler-Scherpf, Bilanz und Steuer, 7. Aufl. München 1971, S. 340; Bühler, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin-Frankfurt 1956, S. 119; Godin-Wilhelmi, a. a. O. §§ 3/4 Anm. 3; Lange, J., NWB Fach 4, S. 495 ff (532 f); Sudhoff, H., Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, 2. Aufl., München 1969, S. 55; Gottschling, H., in Wilke-Berg-Gottschling-Gaul, Handbuch der GmbH, 5. Aufl., Köln-Marienburg 1972, III. Teil Steuerrecht Rdn. 39; Sudhoff, H., DB 1967, 613 ff

gewerbliche Einkünfte haben können. Insoweit wird der nach § 6 Abs. 1 KStG für das Körperschaftsteuerrecht allgemein gültige Grundsatz, daß für die Abgrenzung der einzelnen Einkunftsarten die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes maßgebend sind, als durchbrochen angesehen.¹⁾ Das "Behandeln" in § 16 KStDV schließt für sie das "Ermitteln" ein. Folglich sehen sie bei Kapitalgesellschaften nur eine Methode der Einkünfteermittlung: die des Vermögensvergleichs nach § 5 EStG.²⁾ Eingehend äußert sich hingegen Friedrich³⁾ im Anschluß an die beiden erwähnten Urteile des BFH⁴⁾ zu der Frage der Bedeutung der Formulierung "als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln". Er meint, aus § 16 KStDV könne man "beim besten Willen nicht herauslesen, daß er den Sinn habe, bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, seien alle unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 fallenden Einkünfte nicht nur als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, sondern auch durch Vermögensvergleich zu ermitteln".⁵⁾ Die Behandlung von Einkünften als solche aus Gewerbebetrieb schließe, wie auch die §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3, 22 Ziff. 1 EStG zeigten, den Vermögensvergleich nicht zwangsläufig ein. Auch Birkholz⁶⁾ nimmt an, daß nicht gewerblich tätige Vermögensverwaltungsgesellschaften keinen Vermögensvergleich durchzuführen haben. Vangerow⁷⁾ sieht im Anschluß an Friedrich zwar ebenfalls, daß das "Behandeln" in § 16 KStDV das "Ermitteln" nicht zwangsläufig einschließt. Bei strenger Bindung an die Einkommensermittlung des Einkommensteuergesetzes müßten auch bei Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkunftsarten die Einkünfte nach der Überschußrechnung ermittelt und nur das zahlenmäßige Ergebnis als Einkunft aus Gewerbebetrieb behandelt werden. Trotzdem möchte er § 16 KStDV in dem Sinne ausgelegt sehen, "daß schon die Einkunftsermittlung in der für einen Gewerbebetrieb vorgeschriebenen Bilanzierungsweise zu geschehen habe".⁸⁾

Zu diesem Ergebnis gelangt auch Winter⁹⁾, der nur bei dieser Auslegung in § 16 KStDV eine wichtige und sinnvolle Funktion erblickt. So könnten Buchführung

1) so z. B. Bühler-Paulick-Rädler-Raupach, a. a. O. § 6 KStG Anm. 3; Brockhoff-Lenski-Zastrau, Rechtsprechungskommentar, § 5 KStG (AS. 2) Vorbem. d)

2) so die in Fn. 1 Genannten; ebenso die in Fn. 3 S. 33 der Arbeit

3) Friedrich, W., a. a. O. S. 1208 ff; ders. FR 1966, S. 297 (299)

4) vgl. Fn. 3 u. 4 S. 30

5) FR 1966, S. 297 (299)

6) Birkholz, H., BB 1970, S. 612 (614)

7) Vangerow, F., a. a. O. s. Fn. 2 S. 32

8) Vangerow, F., a. a. O. Sp. 611

9) Winter, W., a. a. O. s. Fn. 2 S. 32

und Abschluß durch die Einbeziehung nicht gewerblicher Einkünfte in den gewerblichen Bereich umfassend für die Einkommensermittlung nutzbar gemacht werden. Auch würden dadurch Schwierigkeiten praktischer Art, wie die Abgrenzung des betrieblichen vom nichtbetrieblichen Vermögen vermieden. Würde sich die Bedeutung des § 16 KStDV dagegen nur in der Umbenennung nicht gewerblicher in gewerbliche Einkünfte erschöpfen, sei § 16 KStDV entbehrlich. Winter hält es aber für unwahrscheinlich, daß der Verordnungsgeber "eine Regelung so geringen Sinngehalts"¹⁾ für erforderlich gehalten haben sollte.

bb) Zur Frage der Bedeutung des Begriffs "alle Einkünfte"

Auch hier stehen sich zwei Ansichten gegenüber. Die Vertreter der einen Auffassung gehen davon aus, § 16 KStDV setze das Vorliegen von Einkünften i. S. des Einkommensteuergesetzes voraus.²⁾ § 16 KStDV könne der Körperschaftsteuer nicht mehr unterwerfen, als nach dem Einkommensteuergesetz quellenmäßig der Besteuerung unterliege. Einmalige Vermögensanfälle müßten als neutrale Vorgänge bei der Körperschaftsteuer außer Betracht bleiben.³⁾

Kennzeichnend für diese Auffassung ist somit die Bejahung der Maßgeblichkeit der einkommensteuerlichen Grundsätze über den Begriff der Einkünfte auch für den körperschaftsteuerlichen Bereich. Folglich anerkennen die Vertreter dieser Ansicht auch bei Kapitalgesellschaften - wie der BFH - die Möglichkeit der Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinne.⁴⁾

Demgegenüber werden von der Gegenmeinung mehr die handelsrechtlichen Gegebenheiten in den Vordergrund gestellt. Da Kapitalgesellschaften nach dem Handelsrecht nur Betriebsvermögen besäßen und § 16 KStDV bei ihnen alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb behandle, seien grundsätzlich alle Vermögensmehrungen steuerpflichtig.⁵⁾

1) Winter, W., a. a. O. S. 148

2) Wallis, v. H., a. a. O. S. 463

3) Krollmann, H., a. a. O. § 6, Anm. 38 ff; Winter, H., a. a. O. S. 149; Friedrich, W., a. a. O. S. 298; Vangerow, F., a. a. O. Sp. 612; Birkholz, H., a. a. O. S. 614; Hellwig, DStR 1970, S. 349

4) Wallis, v. H., a. a. O.; ders. StbJb 1970/71, S. 113 ff (124); ders. in Festgabe für Theodor Maunz z. 70. Geburtstag, Der betriebliche und gesellschaftsrechtliche Bereich der Kapitalgesellschaften im Handelsrecht und im Steuerrecht, München 1971, S. 435 ff (445 f); Birkholz, H., a. a. O. S. 613; Döllerer, G., BB 1967, S. 1437

5) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a. a. O. Anhang z. § 6 KStG (§ 2 EStG) Anm. 1 (3); Brockhoff-Lenski-Zastrau, a. a. O. § 5 (B S. 1) Vorbem. a); Bühler-

Von diesem Standpunkt aus folgerichtig lehnen einige Autoren die Möglichkeit der Anwendung der einkommensteuerlichen Grundsätze über die Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften ausdrücklich ab.¹⁾

c) Die Auffassung der Finanzverwaltung

In § 16 KStDV sieht sie für das Körperschaftsteuerrecht einen gegenüber dem Einkommensteuerrecht "modifizierten Einkommensbegriff" zum Ausdruck gebracht.²⁾

Folglich entnimmt sie aus § 16 KStDV, daß bei den buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften die Einkünfte nicht nur als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, sondern stets auch als solche zu ermitteln sind, also durch Vermögensvergleich nach § 5 EStG.³⁾

Den Begriff der Einkünfte sieht sie ebenfalls in einem weitergehenden Sinn als in § 2 Abs. 3 EStG. Er umfaßt nach ihrer Ansicht auch Vermögensverluste und Vermögensmehrungen, die sich keiner der sieben Einkunftsarten zuordnen lassen.⁴⁾⁵⁾

Scherpf, a. a. O. S. 340; Herrmann, C., StbJb 1968/69, S. 177 ff (182-185); Herrmann-Heuer, a. a. O. vor §§ 5-17 KStG Anm. 5 meinen, § 16 KStDV gebe im Hinblick auf die handelsrechtlichen Gegebenheiten nur eine Selbstverständlichkeit wieder; Wallis, v. H., DStZA 1968, 298 (299), FR 1968, S. 460 (463) bejaht hier die Steuerpflicht einmaliger Vermögensanfälle, betont aber andererseits den Vorrang der allgemeinen Grundlagen des Einkommensbegriffs im KStR, a. a. O. S. 462/463

1) Gonella, R., a. a. O. s. Fn. 8 S. 18; Grieger, R., a. a. O. s. Fn. 8 S. 18; Rose, G., StbJb 1967/68, S. 211 (231); ders. StbJb 1971/72, S. 183 (190 ff). - Wobei allerdings der Schwerpunkt ihrer ablehnenden Begründung in dem Aufzeigen der steuerlichen Folgen liegt, die sich bei der Bejahung der Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften ergäben.

2) vgl. BFH IR 123/68 v. 4. 3. 1970, a. a. O., in dem die Ausführungen des BdF wiedergegeben sind

3) vgl. z. B. KStRi 1969 Abschnitt 20 betr. Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

4) So der BdF, a. a. O. vgl. Fn. 2; außerdem OFD Frankfurt, RdVfg v. 1. 9. 1971, S. 2745 A-3-St II 11, KSt-Kartei §§ 6 u. 7 KStG, Karte 10a, nach der - im Einvernehmen mit den anderen obersten Finanzbehörden der Länder und dem BdF - nur für die Fälle der Liebhaberei das BFH-Urteil IR 123/68 v. 4. 3. 1970 anzuwenden sei; darüber hinaus sollen aus dem Urteil keine weiteren Folgen gezogen werden. Dies bedeutet, daß die Finanzverwaltung weiterhin alle Einkünfte, auch soweit sie bei natürlichen Personen nicht steuerbar sind, bei Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb für steuerpflichtig erachtet.

5) Der Ordnungsgeber hätte an sich der mit § 16 KStDV verfolgten Zielsetzung

d) Zusammenfassung

Die Untersuchung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sowie der im Schrifttum und von der Finanzverwaltung zu § 16 KStDV vertretenen Auffassungen hat ergeben, daß über die Bedeutung der Formulierung in § 16 KStDV, alle Einkünfte seien als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, keine Einhelligkeit besteht.

Eine eindeutige inhaltliche Klärung und damit ein hinreichender Aufschluß über den Zweck der Vorschrift konnte somit nicht gewonnen werden.

3. Auf Grund der Vorschrift des § 19 KStDVI 1935¹⁾

§ 16 KStDV stimmt mit § 19 KStDVI wörtlich überein. Aus diesem Grunde könnte er nicht nur mit einem ähnlichen, sondern mit demselben Sinngehalt, den bereits § 19 KStDVI besaß, in die KStDV n.F. Eingang gefunden haben. Für diese Annahme spricht zudem, daß das Körperschaftsteuergesetz heutiger Fassung und das von 1934 sich im wesentlichen entsprechen, so daß für beide Gesetze die von Rechtsverordnungen zu regelnden Bereiche gleich sind.

Noch aus einem weiteren Grund kann die Bestimmung des mit § 16 KStDV verfolgten Zwecks an Hand der Vorschrift des § 19 KStDVI angebracht sein, wenn nämlich § 16 KStDV lediglich bestehendes Recht aus der Zeit von 1935 fortführt. Sollte er also nicht auf Grund einer nachkonstitutionellen Ermächtigung erlassen worden sein, sondern in der heute gültigen KStDV als vorkonstitutionelles Recht, wenn auch mit einer neuen Paragraphenfolge, § 19 KStDVI fortführen, so ist der mit ihm verfolgte Zweck geklärt, wenn wir im einzelnen Aufschluß über § 19 KStDVI erlangt haben.

Zunächst ist also als Vorfrage zu untersuchen, ob § 16 KStDV nachkonstitutionelles oder noch fortgeltendes vorkonstitutionelles Recht ist.

Dabei wird gleichzeitig mit der Klärung dieser Frage schon an dieser Stelle Aufschluß über die Ermächtigungsgrundlage gewonnen. Sollte sich erweisen, daß § 16 KStDV fortgeltendes Recht aus der Zeit von 1935 ist, wäre die Ermächti-

in die KStRi erläuternd aufnehmen müssen, da diese an sich dafür bestimmt sind, "Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung zu behandeln" (vgl. KStRi 1969 BStBl 1970 I, S. 845, 1. Einführung Abs. 1)

1) Erste Verordnung zur Durchführung des KStG v. 6.2.1935 RGBl I, S. 163 - im folgenden zitiert: KStDVI

gungsgrundlage nicht § 23a Abs.1 Ziff.1 KStG, sondern § 12 AO¹⁾ in der Fassung des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934.²⁾

Die Wirksamkeit des § 16 KStDV dürfte dann nicht nach Maßgabe der strengen Anforderungen gemäß Art. 80 Abs.1 S.2 GG, § 23a Abs.1 Ziff.1 KStG, sondern an Hand der Generalmächtigung des § 12 AO geprüft werden, die dem damaligen Verordnungsgeber eine wesentlich weitergehende Regelungs- und Rechtsetzungsbefugnis einräumte als es heute möglich ist.³⁾

- a) § 16 KStDV als nachkonstitutionelles oder den § 19 KStDVI fortsetzendes vorkonstitutionelles Recht

Der BFH hat in seinem Urteil I 123/68 v. 4.3.1970⁴⁾ § 16 KStDV als nachkonstitutionelles Recht behandelt. Auf die Möglichkeit, daß es sich noch um Recht aus der Zeit von 1935 handeln könnte, ist er nicht eingegangen, sondern hat es wohl als selbstverständlich und es daher als nicht erörterungsbedürftig angenommen, daß für § 16 KStDV allein § 23 a Abs.1 Ziff.1 KStG als Ermächtigungsvorschrift in Betracht kommen könne. Dem Umstand, daß § 16 KStDV mit § 19 KStDVI im Wortlaut übereinstimmt, hat er keine Beachtung geschenkt, obwohl gerade dies ein Hinweis dafür ist, daß es sich bei § 16 KStDV noch um eine unverändert weitergeltende vorkonstitutionelle Vorschrift handeln könnte.⁵⁾ Dies hat derselbe Senat dagegen in anderen Urteilen, in denen er sich ebenfalls mit Vorschriften aus der KStDV befassen mußte, wiederholt festgestellt.⁶⁾

Im folgenden ist daher kurz auf die Entwicklung der KStDV heutiger Fassung einzugehen.

Die KStDV 1935 mit ihren Änderungen und Ergänzungen galt zunächst noch für den Veranlagungszeitraum bis Juni 1948. Erstmals für den am 21.6.1948 begin-

1) KStDVI vor § 1 RGBl 1935 I, S.163

2) RGBl 1934 I, S. 925

3) Klein, F., StuW 1941, Sp.195 ff (220 f, 223); Bühler, O., StuW 1940, Sp. 561 ff (574 ff); Riewald, A., Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz Teil I, Berlin 1941, § 12 AO, Anm.1; Klein, F., Paulick, H., StuW 1952, Sp.433 ff (446 f)

4) s. Fn.4 S.30 der Arbeit

5) Friedrich, W., a. a. O. S.299 (vgl. Fn.3 S.34 der Arbeit) weist darauf hin, daß § 16 KStDV noch vorkonstitutionelles Recht sein könnte.

6) BFH I 132/53 U v. 30.7.1954 BStBl 1955 III, S.28; I 40/55 U v. 14.2.1956 BStBl 1956 III, S.105; I 197/60 U v. 6.8.1962 BStBl 1962 III, S.483; zur EStDV I 200/55 S v. 17.7.1956 BStBl 1956 III, S.316; zur KapStDV v. Senat VI 284/61 S v. 2.11.1962 BStBl 1963 III, S.96

nenden Veranlagungszeitraum trat an ihre Stelle die auf Grund des Artikels XII des Anhangs zum Gesetz Nr. 64¹⁾ zur vorläufigen Neuordnung von Steuern erlassene Verordnung vom 16.10.1948²⁾ zur Änderung der KStDVI 1935. Dabei wurden die in § 1 dieser Verordnung aufgeführten Vorschriften der KStDVI 1935 geändert und ergänzt und in § 2 bestimmt, daß diese Verordnung erstmals ab 21. 6. 1948 an die Stelle der entsprechenden Vorschriften der KStDVI 1935 treten sollte. § 19 KStDVI blieb von diesen Änderungen unberührt und wurde in § 1 der Änderungsverordnung auch nicht erwähnt. Erstmals in der KStDV 1949³⁾ erscheint der Wortlaut des § 19 KStDVI 1935 in neuer Paragraphenfolge als § 16 KStDV, im übrigen aber unverändert. Ermächtigungsgrundlage für den Erlass dieser Verordnung war wiederum Art. XII⁴⁾ des Anhangs zum Gesetz Nr. 64. Auch bei den nun folgenden Änderungen und Neuverkündungen der KStDV, die ab 1950 auf der Ermächtigung des Art. IV des Gesetzes zur Änderung des EStG und KStG vom 29. 4. 1950⁵⁾ und ab 1951⁶⁾ auf der Ermächtigung des § 23 a KStG i. d. F. vom 23. 5. 1952⁷⁾ beruhte, wurde der Wortlaut des Rechtsatzes unverändert beibehalten. Dies gilt auch für die folgenden Änderungen und die neu bekanntgemachten Fassungen der KStDV.⁸⁾ Auch hier wurde der Rechtsatz weder besonders erwähnt, ergänzt oder geändert.

Da auch eine ausdrückliche Aufhebung des § 19 KStDVI bislang nicht erfolgt ist, könnte dies und die Übernahme des Rechtsatzes in die jeweiligen KStDV ein Anhalt dafür sein, daß es sich bei § 16 KStDV um Recht aus der Zeit vor dem Zusammentritt des Bundestages handelt, das nach Art. 123 Abs. 1, 125 Abs. 1 GG entsprechend dem Prinzip der Rechtskontinuität als Bundesrecht solange weitergilt, bis es aufgehoben wird.⁹⁾ In diesem Falle ist dann nicht § 23 a Abs. 1 Ziff. 1 KStG Ermächtigungsgrundlage, sondern § 12 AO. Das bedeutet für die Wirksamkeit des

1) Beilage Nr. 4 zum Gesetz- und Verordnungsblatt des Wirtschaftsrats des Vereinigten Wirtschaftsgebiets - WiGBI - 1948, S. 12

2) WiGBI 1948, S. 181

3) WiGBI 1949, S. 183 ff

4) s. Fn. 1

5) BGBl 1950 I, S. 95 (102)

6) BGBl 1952 I, S. 310

7) BGBl 1952 I, S. 305

8) Vgl. die Zusammenstellung der Änderungen und Neufassungen bei Herrmann-Heuer, a. a. O., KStG Einführung, Anm. 12 u. 13

9) Hartz, W., DB 1957, S. 364; Hofferberth, O., StuW 1956, Sp. 537 ff (541); Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Bd. 1, Köln 1963, §§ 12 u. 13 AO, Anm. 2 Abs. 3; Tipke-Kruse, a. a. O. § 2 Anm. 22

§ 16 KStDV, daß sie nur dann zu bejahen wäre, sofern sich § 19 KStDVI mit § 12 AO in Einklang befunden hat.¹⁾

Dabei ist jedoch noch die weitere Frage zu beantworten, welchen Einfluß es auf den Fortbestand der Vorschrift hat, daß § 12 AO inzwischen weggefallen ist.²⁾ Hier läßt sich in Rechtsprechung³⁾ und Schrifttum⁴⁾ Übereinstimmung dahin feststellen, daß der Fortfall einer vorkonstitutionellen Ermächtigung die Gültigkeit einer auf Grund dieser Ermächtigung rechtswirksam ergangenen Verordnung unberührt läßt.

§ 16 KStDV muß daher als vorkonstitutioneller gemäß Art. 123 Abs. 1, 125 Abs. 1 GG als Bundesrecht weitergeltender Rechtsatz behandelt werden, es sei denn, es ließe sich feststellen, daß die Bundesregierung als Ordnungsgeber den früheren § 19 KStDVI im Hinblick auf die wiederholte Übernahme seines Wortlautes unter neuer Paragraphenfolge in ihren Willen aufgenommen hat, § 16 KStDV müßte dann als nachkonstitutionelles Recht angesehen werden, so daß wiederum nur § 23 a Abs. 1 Ziff. 1 KStG Ermächtigungsgrundlage wäre.

-
- 1) Vgl. die in Fn. 6 S. 38 der Arbeit zitierten Urteile sowie BFH I R 214/70 v. 1.3.1972 BStBl 1972 II, S. 591 zu § 6 Abs. 1 S. 2 KapStDV, der, weil von der Ermächtigung des § 12 AO nicht gedeckt, als ungültig angesehen wird.
- 2) Nach BFH Gutachten IV D 1/51 S. v. 22.11.1951 BStBl 1952 III, S. 6 ff (9) ist § 12 AO bereits durch Art. 129 Abs. 3 GG außer Kraft gesetzt, soweit er zur Ergänzung von Gesetzen ermächtigte. Später ausdrücklich aufgehoben durch Gesetz vom 11.7.1953 BGBl 1953 I, S. 511.
- 3) BVerfGE 9, S. 3 ff (12); 12, S. 341 ff (346 f); 28, S. 143 ff (147); BFH III 70/50 S. v. 16.12.1950, Bd. 55, S. 78 ff; III 237/60 v. 20.7.1962 BStBl 1962 III, S. 530 ff (532) sowie die in Fn. 6 S. 38 der Arbeit zitierten Urteile.
- 4) Leibholz-Rink, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar an Hand der Rspr. des BVerfG, 4. Aufl., Köln-Marienburg 1971, Art. 129 Anm. 3 (S. 884); Hammann-Lenz, Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, 3. Aufl., Berlin 1970, Art. 129, Anm. 12; v. Mangoldt, H., Das Bonner Grundgesetz, Berlin 1953, Art. 129 Anm. 3c; differenzierend v. Mangoldt-Klein, Das Bonner Grundgesetz, Bd. 3, 2. Aufl., Berlin 1969, Art. 80 Anm. X, 2, die auch das Erlöschen der VO annehmen, sofern Gesetz und VO eine Einheit bilden; ebenso Spanner, H., in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 6. Aufl., Köln, Stand 1973, § 2 AO, Anm. 17; Kutscher, BB 1949, S. 265; Hofferberth, O., a. a. O. Sp. 541 f; Hartz, W., a. a. O. S. 365.

Die Möglichkeit der "Aufnahme in den Willen des Verordnungsgebers" wird von Tipke-Kruse¹⁾ bejaht. Sie befürworten bei Rechtsnormen im Range unterhalb formeller Gesetze die entsprechende Anwendung der Grundsätze, die das Bundesverfassungsgericht für die Annahme der "Aufnahme in den Willen des Gesetzgebers" im Zusammenhang mit der Wertung eines vor Erlaß des Grundgesetzes ergangenen formellen Gesetzes als nachkonstitutionell entwickelt hat.²⁾

Danach wollen Tipke-Kruse eine Aufnahme in den Willen des Verordnungsgebers schon darin erblicken, daß eine Verordnung mit äußerlich unverändert gebliebenen Teilen einer vorkonstitutionellen Verordnung unter Abänderung der Paragraphenfolge neu veröffentlicht worden ist.³⁾ Zunächst erscheint es fraglich, ob diese Grundsätze überhaupt auf den Bereich des Verwaltungsrechts übertragbar sind, da die "Aufnahme in den Willen des Gesetzgebers" nur Bedeutung besitzt für die Prüfung der Zulässigkeit der konkreten Normenkontrolle gemäß Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG und nur für die Prüfung formeller Gesetze.⁴⁾ Aber selbst wenn man mit Tipke-Kruse die grundsätzliche Möglichkeit der "Aufnahme in den Willen des Verordnungsgebers" entsprechend der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Grundsätze bejaht, würde die Neuveröffentlichung der KStDV unter Abänderung der Paragraphenfolge noch nicht dazu führen, den Rechtsatz des § 19 KStDV zu nachkonstitutionellem Recht zu machen.⁵⁾ Denn dies hätte zur Voraussetzung, daß der Verordnungsgeber seinen konkreten Bestätigungswillen in der KStDV zu erkennen gegeben hat. Für Gesetze wird dies vom Bundesverfassungsgericht dann bejaht, "wenn ein begrenztes und überschaubares Rechtsgebiet vom nachkonstitutionellen Gesetzgeber durchgreifend geändert wird und aus dem engen sachlichen Zusammenhang der geänderten mit der alten Vorschrift offensichtlich ist, daß der nachkonstitutionelle Gesetzgeber die alte Vorschrift nicht ungeprüft übernommen hat".⁶⁾

Gerade dies kann jedoch, wie der kurze Überblick über die Entwicklungsgeschichte des § 16 KStDV gezeigt hat,⁷⁾ für ihn nicht angenommen werden, denn zwischen den geänderten Vorschriften der KStDV und § 16 ist der Zusammenhang nicht so eng, daß der nachkonstitutionelle Verordnungsgeber den Rechtsatz des

1) a. a. O. § 2 AO, Anm. 9

2) BVerfGE 6, S. 55 ff (65); 9, S. 39 ff (46); 11, S. 126 ff (131 f); 12, S. 341 ff (353)

3) Tipke-Kruse, a. a. O. § 2 AO, Anm. 9

4) BFH VI 284/61 S v. 2. 11. 1962, a. a. O. S. 98, vgl. Fn. 6 S. 38 der Arbeit; BVerfGE 12, S. 341 (353)

5) Thomas, W., DVBl 1959, S. 203 (204); BFH II 12/61 S v. 3. 12. 1964, BStBl 1965 III, S. 19 ff (23)

6) BVerfGE 11, S. 127 ff (132)

7) s. S. 38 f der Arbeit

früheren § 19 KStDVI hätte überprüfen müssen, um zu einer sinnvollen und sachlich richtigen Änderung der übrigen Vorschriften gelangen zu können. Dies gilt selbst für diejenigen Vorschriften, die wie § 16 KStDV ausdrücklich zu den §§ 5-7 des KStG ergangen sind. § 16 KStDV ist auch gegenüber diesen Bestimmungen eine unabhängige, isoliert dastehende Vorschrift, die von den Änderungen und Ergänzungen der KStDV - abgesehen von der dadurch notwendig gewordenen Paragraphenfolge - stets unberührt geblieben ist.

Es muß daher angenommen werden, daß sich der Verordnungsgeber mit dem Rechtsatz in der jetzigen KStDV nicht befaßt, sondern ihn als vorgegeben hingenommen hat.

Auch der Umstand, daß der Bundesminister der Finanzen gemäß § 23 a Abs. 2 KStG ermächtigt ist, den Wortlaut der zum KStG erlassenen Durchführungsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekanntzumachen, läßt bei Anwendung der Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts nicht auf eine Aufnahme des § 16 KStDV in den Willen des Verordnungsgebers schließen. Diese Bekanntmachungen setzen nicht voraus, daß sich der Verordnungsgeber zuvor mit allen Vorschriften der Verordnung befaßt hat. Insoweit hat die Bekanntmachung nicht die Wirkung einer konstitutiven Neuverkündung, sondern bezweckt lediglich die deklaratorische Klarstellung des Verordnungstextes.¹⁾

Da der Verordnungsgeber § 16 KStDV somit nicht durch Aufnahme in seinen Willen bestätigt hat, und da es auch keinen Rechtsatz gibt, "der verbietet, in einer Verordnung Vorschriften oder Teile von ihnen unberührt zu lassen, wenn andere Vorschriften oder Teile von ihnen auf Grund einer Ermächtigung geändert werden sollen", ²⁾ läßt sich zusammengefaßt folgendes Ergebnis feststellen:

§ 16 KStDV ist vorkonstitutionelles Recht, dessen Wirksamkeit nicht an Hand des § 23 a Abs. 1 Ziff. 1 KStG, sondern nach § 12 AO geprüft werden muß. § 16 KStDV ist folglich wirksam, wenn § 19 KStDVI 1935 von der Ermächtigung des § 12 AO gedeckt war.

Es soll daher im folgenden versucht werden, über den Weg des § 19 KStDVI Aufschluß über den Zweck des § 16 KStDV und Klärung der durch ihn aufgeworfenen Zweifelsfragen zu finden. Der Verordnungsgeber von 1935 hat es jedoch ebenfalls unterlassen, die mit der Vorschrift verfolgte Zielsetzung eindeutig aufzuzeigen und die Formulierung "alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behan-

1) BFH II 12/61 S v. 3.12.1964, BStBl 1965 III, S.19 ff (23); BVerfGE 8, S.210 ff (213 f) zur Frage der Bekanntmachung formeller Gesetze als lediglich deklaratorische Klarstellung bzw. als konstitutive Neuverkündung.

2) BVerfGE 12, S. 341 ff (352)

deln" in einer die Zweifel beseitigenden Weise zu erläutern.

Auch die Veranlagungsrichtlinien geben keinen befriedigenden Aufschluß. Ähnlich wie in Abschnitt 21 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1969¹⁾ sind in den damaligen Veranlagungsrichtlinien²⁾ zur Körperschaftsteuer nur Hinweise zur Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirtschaft betreibenden Körperschaften gegeben. Danach sollen bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften - auch wenn sie Land- und Forstwirtschaft betreiben - alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden. Trotzdem sei aber bei der Ermittlung des Gewinns der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz zu lassen. Aus dieser Ausnahmeregelung läßt sich der Schluß ziehen, daß bei den nach Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften generell nur die Gewinnermittlung im Wege des Totalvermögensvergleichs als einzige Methode zur Feststellung des Einkommens in Betracht kommen sollte. Da jedoch darüber hinaus weitere über die Bedeutung des § 19 KStDVI Aufschluß gebende Anhalte seitens des Verordnungsgebers fehlen, muß die Klärung der uns interessierenden Fragen letztlich wiederum anhand der Rechtsprechung und der Interpretationen im Schrifttum versucht werden.

b) Die zur Bedeutung des § 19 KStDVI vertretenen Auffassungen

aa) Die Ansichten zur Frage der sachlichen Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung

aaa) Die Auffassung des Reichsfinanzhofs

Der RFH hatte sich erstmals in dem noch zum Körperschaftsteuergesetz von 1925 ergangenen Urteil I A 54/36 vom 21.4.1936³⁾ zu § 19 KStDVI - wenn auch nur in einem obiter dictum - geäußert. Trotzdem kommt diesem Urteil erhebliches Gewicht zu, weil der RFH hier seine Rechtsprechung⁴⁾ zum Körperschaftsteuergesetz 1925 über die Ermittlung des Einkommens der zur Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften⁵⁾ auch für das Körperschaftsteuergesetz von 1934 durch

1) Bundesanzeiger Nr.165 v. 14.7.1970, BStBl 1970 I, S. 845

2) Veranlagungsrichtlinien z. Est u. KSt für 1935, RStBl 1936, S. 33 ff (55), ebenso beispielsweise für 1937, RStBl 1938, S. 193 ff (233)

3) RStBl 1936, S. 559

4) vgl. u. a. Urt. I A 395/27 S.v. 13.3.1928, Bd. 23, S. 91 (96); Urt. I A 32/24 v. 12.11.1924, Bd. 15, S. 200 ff

5) Das KStG 1934 hat den Begriff "Erwerbsgesellschaften" aufgegeben und an seine Stelle den Begriff der "Kapitalgesellschaften" aus dem Kapitalverkehrsteuer-

die Fassung des § 19 KStDVI bestätigt fand.

Bei der Entscheidung ging es um die Frage, ob eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH zur Abschreibung ihres Grundstücks auf den niedrigeren gemeinen Wert befugt sei.

Während das Finanzgericht¹⁾ durch die Tätigkeit der GmbH nur die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung berührt sah, und die Abschreibung folglich für unzulässig erachtete, bejahte der RFH sie dagegen, da "das Einkommen der zur Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften, aus welcher Einkommensart es auch herrühren mag, so zu behandeln und zu ermitteln" sei, "als ob es gewerbliches wäre".

Er verwies damit auch für das Körperschaftsteuerrecht - in Anlehnung an die handelsrechtliche Regelung in §§ 6 Abs. 1 HGB, 13 Abs. 3 GmbHG - die gesamte Tätigkeit der GmbH im Wege einer Fiktion ausschließlich in den gewerblichen Bereich.²⁾

In der Entscheidung finden sich zwar im einzelnen keine Gründe aufgeführt, warum die Einkünfte der GmbH - die den objektiven Voraussetzungen nach zu der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gehören - wie gewerbliche behandelt werden mußten. Aus seinen Ausführungen im Zusammenhang mit den in den Urteilsgründen wiedergegebenen Überlegungen des Finanzgerichts läßt sich jedoch feststellen, daß er es im Hinblick auf die handelsrechtliche Stellung der GmbH aus Zweckmäßigkeitserwägungen für geboten erachtete, bei Kapitalgesellschaften die körperschaftsteuerliche Einkommensermittlung an die Buchführung und die Bilanz anzuknüpfen, um so Unstimmigkeiten zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Behandlung zu vermeiden.

Der Gedanke, die Ergebnisse der kaufmännischen Buchführung für die Feststellung des körperschaftsteuerlichen Einkommens nutzbar zu machen, erhielt damit nach der Auffassung des RFH Vorrang gegenüber der Regelung im Einkommensteuerrecht, nach der sich die Ermittlung der Einkünfte ausschließlich nach der für die jeweilige Einkunftsart geltenden Methode zu richten hat.

In dieser Auffassung sah er sich - wie er ausdrücklich hervorhob³⁾ - durch § 19 KStDVI bestätigt, so daß er seine Rechtsprechung zu dieser Frage auch in den nachfolgenden Entscheidungen uneingeschränkt aufrecht erhielt.⁴⁾

gesetz übernommen (s. Kennerknecht, Kommentar z. KStG v. 1934, Köln 1943, § 1 KStG, Anm. 4, mit Hinweis auf die Begründung zum KStG 1934)

1) Wiedergegeben in den Gründen des Urteils I A 54/36 v. 21.4.1936, vgl. Fn. 3 S. 43

2) i. S. des § 15 EStG heutiger Fassung

3) a. a. O. S. 561

4) Urt. I A 168/36 v. 3.7.1936, StuW 1936, Nr. 378; I 321/38 v. 14.2.1939,

So hat er in dem eine Aktiengesellschaft mit Land- und Forstwirtschaft betreffenden Urteil I 173/40 vom 20.1.1942¹⁾ entschieden, daß diese Gesellschaft wegen ihrer handelsrechtlichen Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung gemäß § 19 KStDV nur gewerbliche nach § 5 EStG zu ermittelnde Einkünfte haben könne, auch wenn die Einkünfte den objektiven Voraussetzungen nach der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden müßten. Für die AG bedeutete das, daß sie entgegen § 4 Abs.1 EStG den Wert des zum Anlagevermögen zählenden Grund und Boden nicht außer Ansatz lassen durfte, sondern in den Bestandsvergleich gemäß § 5 EStG einbeziehen mußte.

Die Frage, welche Einkunftsarten durch die Tätigkeit einer Körperschaftsteuerpflichtigen Person berührt werden und wie deren Einkünfte zu ermitteln sind, wurde daher nur bei den nicht nach den handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichteten nicht physischen Personen erheblich.²⁾ In allen anderen Fällen, in denen nach Handelsrecht Buchführungspflichten bestanden, hatte diese Frage für die Ermittlung des Körperschaftsteuerlichen Einkommens hingegen keine Bedeutung mehr, da hier infolge der Auffassung des RFH zu § 19 KStDV nur noch gewerbliche Einkünfte möglich waren.

bbb) Die Auffassungen im Schrifttum

Sie stimmen mit der Rechtsprechung des RFH weitgehend überein.

Kennerknecht³⁾ betont wie der RFH, daß bei den nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Handelsbüchern verpflichteten Körperschaftsteuerpflichtigen die Frage, welchen Einkunftsarten ihre einzelnen Einkünfte zuzurechnen sind, keine Rolle spiele, da deren Einkünfte ausschließlich als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln seien.⁴⁾ Dabei faßt auch Kennerknecht die Formulierung "als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" ganz i.S. von "wie Einkünfte aus Gewerbe-

RStBl 1939, S. 761; I 125/40 v. 28.4.1942, RStBl 1942, S. 581;

Gutachten Gr. S D 4/40 v. 31.8.1940, RStBl 1940, S. 916

1) RStBl 1942, S. 436

2) vgl. das Urteil I 31/44 v. 24.8.1944, RStBl 1945, S. 19, das einen Tierzuchtverband betraf, der als Nichtkaufmann zur Buchführung nicht verpflichtet war; hier mußte untersucht werden, welche Einkunftsart durch die Tätigkeit des Verbandes berührt wurde, um festzustellen, ob ihm Einkünfte zuzurechnen waren.

3) Kennerknecht, A., a.a.O. § 6 KStG Anm.19, § 5 KStG Anm.22, Vorbem. z. § 13 EStG, ebenso Camerer, StuW 1948, Sp. 743 f

4) Kennerknecht, A., a.a.O. Vorbem. z. § 13 EStG

betrieb ermitteln" auf, hält also die Gewinnermittlungsvorschrift des § 5 EStG für allein maßgebend.¹⁾

Auch Mirre-Dreutter²⁾ pflichten dem bei, daß bei den in § 19 KStDVI bezeichneten Steuerpflichtigen die Einkünfte "nach § 5 EStG unter Anwendung des kaufmännischen Gewinnbegriffs zu ermitteln"³⁾ seien. Lediglich bei den übrigen Steuerpflichtigen halten sie es für möglich, daß diese beispielsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehen und nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten feststellen können.⁴⁾

Auch Zitzlaff schließt sich ausdrücklich dieser Auffassung an.⁵⁾

Dashöfer⁶⁾ gelangt ebenfalls zu diesem Ergebnis. Die Gründe für den Erlass der Vorschrift des § 19 KStDVI sieht er in dem Bestreben des Gesetzgebers, bei den dort benannten Steuerpflichtigen die Ergebnisse ihrer Buchführung für sämtliche Einkünfte verwerten zu wollen, da vor Erlass des § 19 KStDVI dies nicht möglich gewesen sei.⁷⁾ Auch Hohrmann-Lenski sprechen sich in diesem Sinne aus. So habe eine GmbH als Grundstücksverwaltungsgesellschaft wegen ihrer Rechtsform und ihrer Buchführungspflicht keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern nur gewerbliche.⁸⁾

bb) Die Ansichten zur Bedeutung des Begriffs "alle Einkünfte"

aaa) Die Auffassung des Reichsfinanzhofs

Nicht nur die Frage der Ermittlung der Einkünfte, sondern auch die zweite sich aus § 19 KStDVI ergebende Frage der körperschaftsteuerlichen Relevanz von Vermögensmehrungen wurde von ihm ausschließlich i. S. einer handelsrechtlich aus-

1) Kennerknecht, A., a. a. O. § 16 EStG, Anm. 2, § 19 EStG

2) Mirre-Dreutter, a. a. O. § 6 KStG, Anm. 6, 7 (S. 174/75)

3) Mirre-Dreutter, a. a. O. § 6 KStG, Anm. 147 (S. 463)

4) vgl. Fn. 3

5) Zitzlaff, StuW 1948, Sp. 1021 (1023)

6) Dashöfer, H., Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Personen, Dissertation, Gelsenkirchen 1938, S. 31, 72 ff (74)

7) Dashöfer, H., a. a. O. S. 73, verweist auf die auch uns noch näher zu beschäftigende Auffassung in Rechtsprechung und Rechtslehre zum KStG 1925, nach der buchführungspflichtige Erwerbsgesellschaften nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben könnten.

8) a. a. O. S. 104, 105

gerichteten Betrachtungsweise beantwortet. So kam es, anders als bei natürlichen gewerbetreibenden Personen¹⁾ nach seiner Auffassung bei den buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften nicht darauf an, ob die als Gewinn anzusetzende Vermögensmehrung auch in vollem Umfang aus Einkünften i. S. des EStG resultierte. Dies ergibt sich deutlich aus seinem Gutachten Gr. S. D 4/40 v. 31.8.1940²⁾ über die Frage, ob Spenden an Missionsgesellschaften bei diesen Körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen seien. Zur Beantwortung der Frage hat er zunächst unterschieden, ob sich die Körperschaftsteuerpflicht der Missionsgesellschaften aus § 1 Abs.1 Ziff.4 oder aus Ziff.1 KStG ergibt. Im ersteren Falle sollte sich das Einkommen danach bestimmen, ob eine der Einkunftsarten des § 2 Abs.3 EStG vorliegt. Die Spenden sollten dann Körperschaftsteuerfrei sein, soweit sie einmalige Schenkungen waren; nicht dagegen, wenn es sich dabei um wiederkehrende Bezüge handelte.

Bei den Missionsgesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften hat er diese Unterscheidung jedoch nicht getroffen, sondern die Spenden schlechthin - unabhängig davon, ob es sich um einmalige oder wiederholte Zuwendungen handelte - zum Körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen gerechnet und dies wie folgt begründet:

"Missionsgesellschaften, die als Kapitalgesellschaften im Sinne von § 1 Abs.1 Ziff.1 KStG betrieben werden, sind nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet. Nach § 19 der Ersten KStDV sind bei ihnen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Ihr Gewinn ist nach den Bestimmungen des § 5 EStG zu berechnen. Das hat zur Folge, daß ihnen gewährte Spenden als gewerbliche Einkünfte zu gelten haben."³⁾

Ausschlaggebend für die Frage des Vorliegens von Körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen war bei Kapitalgesellschaften nach Ansicht des RFH somit nicht, ob sich Vermögenszuflüsse als Einkünfte i. S. des EStG erwiesen, sondern maßgebend war die sich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung ergebende Vermögensmehrung.⁴⁾

Diesen ganz i. S. einer handelsrechtlichen Betrachtungsweise entwickelten Gedanken, daß buchführende Körperschaften nur Betriebsvermögen haben können und andere als betriebliche Vorgänge bei ihnen nicht möglich sind, äußerte er auch

1) RFH Urteil VI A 908/35 v. 8.1.1935, RStBl 1936, S.416

2) RStBl 1940, S.916 f

3) a. a. O. S.917

4) Unter Beachtung steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften und der Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Einlagen, vgl. RFH I A 83/36 v. 28.7.1936, RStBl 1936, S.951; Kennerknecht, A., a. a. O. § 6 KStG Anm.23

in seinem Urteil I A 83/36 v. 28.7.1936,¹⁾ in dem er nochmals zu der hier interessierenden Frage über Begriff und Umfang der Einkünfte bei den durch § 19 KStDVI bezeichneten Steuerpflichtigen Stellung genommen hat.

In dem hier entschiedenen Fall handelte es sich darum, ob eine AG einen größeren Geldbetrag, den sie von einem engsten Verwandten ihrer Aktionäre erhalten hatte, versteuern mußte, obgleich der Zuwendende auf die Rückzahlung verzichtet hatte.

Der RFH bejahte hier zwar die Steuerfreiheit des Betrages, weil er im Hinblick auf den einlageartigen Charakter der Zuwendung die analoge Anwendung der Vorschriften über die Steuerfreiheit von Einlagen für zutreffend und angemessen erachtete.

Mit dieser Entscheidung bestätigte er aber seine bisherige Rechtsprechung, daß bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte als gewerbliche anzusehen sind und folglich jeder nicht von den Gesellschaftern i. S. einer Einlage herrührende Vermögenszufluß als Mehrung des Betriebsvermögens den körperschaftsteuerlichen Gewinn erhöht.²⁾

bbb) Die Auffassungen im Schrifttum

Es soll vorausgeschickt werden, daß sich in der damaligen Diskussion über den Begriff "alle Einkünfte" zwei Meinungen konträr gegenüberstanden.

So befürworteten einige Autoren die Auffassung des RFH; andere lehnten sie hingegen ab.

Zu den ersteren rechnet u. a. Kennerknecht³⁾. Er weist darauf hin, daß infolge der entsprechenden Anwendung des § 2 EStG auf dem Gebiete des Körperschaftsteuerrechts auch der Körperschaftsteuer nur die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten unterlägen, so daß einmalige Vermögensanfälle, die keiner Einkunftsart zugeordnet werden könnten, körperschaftsteuerfrei bleiben müßten. Diese Regelung will er indes bei den in § 19 KStDVI erwähnten Steuerpflichtigen nicht gelten lassen. Ohne diese Ausnahme jedoch näher zu begründen, erklärt er nur lapidar, daß Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse, die einer solchen Gesellschaft zufallen, stets zu ihren steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften zählen.

1) RStBl 1936, S. 951

2) Wobei zu ergänzen ist, daß entsprechend der erwähnten Entscheidung die zur Steuerfreiheit von Einlagen entwickelten Grundsätze auch auf die Fälle anwendbar sein sollen, in denen die Einlagen von Gesellschaftern nahestehenden Dritten erbracht werden.

3) a. a. O. § 6 KStG, Anm. 20-22; § 14 KStG, Anm. 13

Auch Hohrmann-Lenski¹⁾ betonen besonders - jedoch ebenfalls ohne nähere Begründung - daß bei den nach Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften alle Vermögensmehrungen, insbesondere einmalige Vermögensanfälle zum steuerpflichtigen Gewinn gehörten.

Eingehender beschäftigt sich Dashöfer²⁾ mit der hier interessierenden Frage, wobei insbesondere seine Ausführungen über die Gründe, die zum Erlaß des § 19 KStDVI geführt haben könnten, Beachtung verdienen.³⁾ Nach seiner Ansicht sei der Verordnungsgeber hierzu bestimmt worden, weil er die Ergebnisse der Buchführung bei diesen Gesellschaften für sämtliche Einkünfte verwerten wollte, da zuvor eine solche außerhalb jeden Zweifels liegende Verwertung nicht möglich gewesen sei. Hierzu verweist Dashöfer auf die kontroversen Auffassungen des Einkommen- und des Körperschaftsteuersenates des RFH in ihrer Rechtsprechung zu der damals aktuellen Frage der Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen.

Damit hatte es folgende Bewandnis:

Bei der Prüfung der Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen ist der Einkommensteuersenat⁴⁾ davon ausgegangen, daß nach § 13 EStG 1925 nur dann gewerbliche Einkünfte vorlägen und als solche zu versteuern seien, die sich mit den Vorgängen des Gewerbebetriebs in einem unmittelbaren Zusammenhang befänden und die insbesondere mit der Eigenart der gewerblichen Tätigkeit, deren Erträge versteuert werden sollten, organisch verbunden wären.

Demgegenüber hat der Körperschaftsteuersenat⁵⁾ dem Kriterium des betrieblichen Zusammenhangs für die Frage der Steuerfreiheit keine Bedeutung zugemessen. Er hat vielmehr die Auffassung vertreten, daß bei Erwerbsgesellschaften - da sie nur Betriebsvermögen haben könnten und es bei ihnen neben der Gesellschaft als Rechtsform keine Gesamtheit der Gesellschafter als weitere Rechtsform gäbe - nach § 13 EStG 1925 jeder auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung ausgewiesene Vermögenszuwachs steuerpflichtig sei. Danach seien auch zufällige Vermögenszugänge steuerpflichtig.

Die Bedeutung dieser Kontroverse für § 19 KStDVI sieht Dashöfer darin, daß der Gesetzgeber mit der Regelung in § 19 KStDVI der Auffassung des Körperschaftsteuersenats gefolgt sei, mithin bei den buchführenden Körperschaften jeden Vermögenszuwachs besteuern wollte.⁶⁾

1) a. a. O. S. 105

2) a. a. O. S. 67 ff

3) ders. a. a. O. S. 73

4) RFH VI A 1499/28 v. 12.12.1928, RStBl 1929, S. 86, zur Frage der Steuerpflicht unentgeltlicher Zuwendungen an einen Gewerbetreibenden s. auch RFH VI A 908/35 v. 8.1.1936, RStBl 1936, S. 416

5) RFH I A 394/27 v. 5.2.1929, RStBl 1929, S. 228

6) Dashöfer, H., a. a. O. S. 73

Eine gegenteilige Auffassung vertreten Zitzlaff¹⁾ und Mirre-Dreutter²⁾. Die letzteren folgen dem RFH zwar ausdrücklich darin, daß das "wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandeln" die Gewinnermittlung nach § 5 EStG einschließe.³⁾ Sie wenden sich aber gegen die Ansicht, durch § 19 KStDVI werde der Begriff der Einkünfte i. S. des § 2 EStG erweitert. Die Vorschrift des § 19 KStDVI regele für diese Körperschaften die Zurechnung von Einkünften zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG in dem Sinne, daß alle von einer buchführungspflichtigen Körperschaft bezogenen Einkünfte gewerbliche Einkünfte i. S. des Gesetzes seien. Es seien daher Einkünfte aus der Verwaltung eines Kapitalvermögens nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

Weiter gehe aber die Bedeutung der Vorschrift nicht; insbesondere sei aus ihr nicht abzuleiten, daß jede Mehrung des Betriebsvermögens einer solchen Körperschaft gewerblicher Gewinn sein müßte.

Mirre-Dreutter meinen ihre Auffassung auch durch die Regelung des § 5 EStG bestätigt zu sehen, ~~da~~ es nicht erlaube, bei buchführungspflichtigen Körperschaften jede Vermehrung des Betriebsvermögens zum steuerpflichtigen Gewinn zu rechnen. Voraussetzung für die Behandlung einer handelsrechtlichen Betriebsvermögensmehrung als steuerlichen Gewinn sei es, daß sie den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden könnte.

Für Mirre-Dreutter bedeutet das, daß Vermögenszuflüsse stets daraufhin zu untersuchen sind, "ob sie sich als Ergebnis der gewerblichen Tätigkeit oder als Ertrag des Betriebsvermögens darstellen", ⁴⁾ Nur wenn das zu bejahen sei, würden sie Teil des steuerpflichtigen Gewinns.

cc) Zusammenfassung und kritische Würdigung

Zusammenfassend kann zur Frage der sachlichen Zuordnung der Einkünfte und der Methode ihrer Ermittlung Übereinstimmung sowohl in Rechtsprechung als auch im Schrifttum dahin festgestellt werden, mit § 19 KStDVI werde bei den nach Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften bezweckt, die Einkünfte nicht nur als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, sondern sie auch als solche zu ermitteln - also im Wege des Vermögensvergleichs nach § 5 EStG.

1) a. a. O. Sp. 1023

2) a. a. O. § 6 KStG, Anm. 7 (S. 175)

3) siehe S. 46

4) a. a. O. § 6 KStG, Anm. 7 (S. 175)

Dem Verfasser ist keine Stimme bekannt, die zu § 19 KStDVI in dieser Frage eine gegenteilige Auffassung vertritt.

Aus der Einhelligkeit der Meinungen, insbesondere aus dem Hinweis des RFH in seinem Urteil I A 54/36 v. 21. 4. 1936,¹⁾ ist daher zu folgern, daß der Verordnungsgeber mit § 19 KStDVI auch tatsächlich diesen Zweck verfolgt hat.

Die praktischen Folgen aus der Handhabung des § 19 KStDVI in diesem Sinne bestätigen ebenfalls diese Annahme: unter der Geltung des § 19 KStDVI konnte bei der Veranlagung der Kapitalgesellschaften zur Körperschaftsteuer stets von Buchführung und Bilanz ausgegangen werden; die Gewinnermittlung war allein für die Feststellung des Einkommens maßgebend, da eine andere Einkunftsart als die Einkunftsart Gewerbebetrieb bei ihnen nicht mehr in Betracht kommen konnte. Folglich spielte auch bei ihrer Veranlagung die Frage, welchen Einkunftsarten ihre einzelnen Einkünfte zuzuordnen waren, keine Rolle mehr.

Auch die Untersuchung zum Begriff "alle Einkünfte" hat gezeigt, daß der RFH und überwiegend auch das Schrifttum darunter grundsätzlich jede auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung ausgewiesene Vermögensmehrung verstehen.

Der Vorzug dieser Auffassung besteht darin, daß bei dem buchmäßig ausgewiesenen Vermögenszuwachs nicht untersucht werden muß, ob er auch im steuerlichen Sinn das Ergebnis der gewerblichen Tätigkeit oder den Ertrag des Betriebsvermögens darstellt. Der Nachteil liegt indes in der zwangsläufig unterschiedlichen steuerlichen Behandlung natürlicher und nicht physischer Personen, die, wenn man an die Anknüpfung des Körperschaftsteuergesetzes an die einkommensteuerlichen Vorschriften über den Begriff des Einkommens denkt, nicht im Einklang mit den Bestrebungen des Gesetzgebers stehen könnte.

Diesen Vorwurf vermeidet die Auffassung von Mirre-Dreutter. Bei ihrer Betrachtungsweise, die im wesentlichen mit der Auffassung des Einkommensteuersenats des RFH übereinstimmt, ist es zwar folgerichtig, wenn sie eine Kapitalgesellschaft i. S. des Steuerrechts als eine Person wie jede andere behandelt sehen wollen, "der als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur angerechnet werden kann, was auch bei anderen Personen dazu zu rechnen wäre".²⁾

Es drängt sich aber die Frage auf, ob dies tatsächlich der Regelung in § 19 KStDVI entspricht.

Die Zweifel ergeben sich auf Grund der Überlegungen, daß der Erlaß dieser Vorschrift in die Zeit fällt, zu der sich noch als Nachwirkung des durch das Körperschaftsteuergesetz 1934 abgelösten Gesetzes von 1925 die Rechtsprechung des Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersenats in der hier behandelten Zweifelsfrage konträr gegenüberstanden. Dem Verordnungsgeber dürfte eine Frage von so

1) vgl. Fn. 3 S. 43

2) a. a. O. § 6 KStG, Anm. 7 (S. 176)

unterschiedlicher Tragweite, wie sie durch die Rechtsprechung der beiden Senate aufgezeigt worden ist, nicht unbekannt gewesen sein. Es ist daher nur schwer vorstellbar, daß er zwar einerseits die Ermittlung der Einkünfte über den Weg des § 5 EStG an die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften anknüpfen, andererseits aber die Bestimmung des Umfangs der Einkünfte bei den buchführungspflichtigen Körperschaften ausschließlich im Sinne einer einkommensteuerlichen Betrachtungsweise entsprechend der Auffassung des Einkommensteuer senats behandelt sehen wollte. Letztlich würde sich die Regelung in § 19 KStDVI dann lediglich darauf beschränken, auch bei den nicht i. S. des § 5 EStG gewerblich tätigen, aber nach Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften, für deren Einkommensermittlung den Zugang zu Buchführung und Abschluß zu eröffnen, indem kraft Fiktion ihre Einkünfte für gewerbliche i. S. des § 15 EStG erklärt werden. Die Frage nach Begriff und Umfang der Einkünfte bliebe von § 19 KStDVI indes unberührt. Bei der Veranlagung von Kapitalgesellschaften würden ähnliche Schwierigkeiten auftauchen wie bei natürlichen Personen. Hier ist oft die Frage bedeutsam, ob ein Vorgang in einkommensteuerlicher Sicht zum betrieblichen oder privaten Bereich gehört. Bei Kapitalgesellschaften müßte ebenfalls geprüft werden, ob aus steuerlicher Sicht ein Vorgang das Ergebnis gewerblicher Tätigkeit bzw. der Ertrag des Betriebsvermögens ist.

Angesichts dieser schon bei natürlichen Personen oft schwierigen Abgrenzungsschwierigkeiten ist es zu vermuten, daß der Verordnungsgeber mit der Regelung in § 19 KStDVI diesen Schwierigkeiten begegnen wollte, indem bei Kapitalgesellschaften zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens ein totaler, das gesamte Vermögen einschließender Vermögensvergleich durchgeführt werden sollte.

So sehr - gerade wegen der aufgezeigten Abgrenzungsschwierigkeiten - praktische Erwägungen für die Richtigkeit der Annahme sprechen, empfiehlt es sich doch, zur weiteren Klärung der durch § 19 KStDVI aufgeworfenen Zweifelsfragen ihnen an Hand des entwicklungsgeschichtlichen Hintergrunds - beginnend mit dem Preussischen EStG von 1891/1906 über das KStG 1920 zum KStG 1925 - noch näher nachzugehen.

Unser Augenmerk soll also darauf gerichtet sein, wie unter der Geltung dieser drei Gesetze, bei den nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften Vorgänge steuerlich behandelt wurden, die, sofern sie sich keiner Einkunftsart zuordnen ließen, bei natürlichen Personen einkommensteuerfrei belassen werden mußten, und nach welcher Methode sich bei ihnen die Ermittlung des steuerlichen Einkommens vollzog.

- c) Begriff und Ermittlung des steuerlichen Einkommens der in § 19 KStDVI bezeichneten Steuerpflichtigen in entwicklungsgeschichtlicher Sicht

aa) Unter der Geltung des Preußischen EStG 1891/1906¹⁾

Das Preußische EStG behandelte physische und nicht physische Personen mit Ausnahme der noch besonders zu erwähnenden GmbH hinsichtlich Begriff und Ermittlung des Einkommens grundsätzlich gleich.²⁾

Die Einkommensermittlung vollzog sich bei beiden Gruppen ausschließlich in der Weise, daß die Jahreseinkünfte aus den Quellen Kapitalvermögen, Grundvermögen und gewinnbringender Beschäftigung für jede Quelle gesondert durch Gegenüberstellung von Einnahmen und Aufwendungen gesetzlich bestimmter Art ermittelt wurden.³⁾ Selbst wenn also nach handelsrechtlichen Vorschriften eine Gewinnermittlung durchgeführt wurde, blieb sie für die steuerliche Einkommensermittlung unberücksichtigt.⁴⁾

Anders verhielt es sich hingegen bei der Quelle Handel und Gewerbe einschließlich Bergbau. Hier galt gemäß § 13 Pr.EStG als Einkommen der Geschäftsgewinn, der bei den nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführenden Steuerpflichtigen unter Beachtung bestimmter einkommensteuerlicher⁵⁾ und handelsrechtlicher Bestimmungen zu berechnen war.

Der Anstoß zu dieser Regelung kam - wie Barth festgestellt hat - von den Handel- und Gewerbetreibenden selbst: "Sie waren es müde ... zwei verschiedene Jahresrechnungen aufzustellen, die eine nach den Einnahmen und den gesetzlich zugelassenen Ausgaben i. S. der Quellentheorie, die für die Steuer maßgebend war, sowie eine zweite nach den Vorschriften des AHGB und damit auch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung."⁶⁾

Ungeachtet der Bedeutung, die man dem Bilanzergebnis für die Berechnung des steuerlichen Einkommens aus Handel und Gewerbe zumaß, wurde es trotzdem nicht umfassend als Ausgangsgröße für die Ermittlung des gesamten nach § 6 Pr.EStG steuerpflichtigen Einkommens buchführender Kaufleute genutzt. Die Reinerträge aus den übrigen Quellen mußten vielmehr weiterhin gesondert nach

1) Preußische Gesetzessammlung, S.175 ff, S.241 ff

2) Unterschiedlich war dagegen die Bemessungsgrundlage wegen § 15 Pr.EStG

3) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 6 Anm.7

4) Fuisting-Strutz, Die Preußischen direkten Steuern, 1. Bd., Kommentar z. EStG, 1. Hälfte, 8. Aufl., Berlin 1915, § 9 Anm.23, § 6 Anm.7; wegen der Gründe vgl. S.2 ff d. Arbeit

5) s. §§ 7 u. 8 Pr.EStG

6) Barth, K., a. a. O. S.198

den für die jeweilige Quelle geltenden Vorschriften ermittelt werden.¹⁾ Zweck dieser Regelung war es, "möglichst für alle wirtschaftlichen Tatbestände eine gleichmäßige Besteuerung bei allen Steuerpflichtigen sicherzustellen".²⁾ Betrieb eine AG beispielsweise weder Handel noch Gewerbe i. S. der §§ 6 Ziff. 3, 13 Pr. EStG, sondern beschränkte sich ihre Tätigkeit auf die Verwaltung und Nutzung von Kapitalien oder Grundvermögen, so vollzog sich die Ermittlung ihres Einkommens nach Maßgabe der für die jeweilige Quelle geltenden Überschubrechnung.³⁾ Man maß also dem Umstand, daß die AG handelsrechtlich nur Betriebsvermögen besitzen kann, auch ohne ein Handelsgewerbe zu betreiben, als Handelsgesellschaft gilt und hinsichtlich ihres gesamten Vermögens handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften unterliegt, nur insoweit für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens Bedeutung bei, als es das Prinzip der Quellenbesteuerung zuließ.⁴⁾ So blieben Verluste bei Wertpapieren, selbst wenn der Steuerpflichtige diese zum Betriebsvermögen rechnete, steuerlich unberücksichtigt, sofern sie nicht den Gewerbebetrieb, sondern das Kapitalvermögen betrafen.⁵⁾ Folglich prüfte man bei einem Einkommen, das sich aus Einkünften aus Handel und Gewerbe und aus denen anderer Quellen zusammensetzte, ob das ganze oder nur ein Teil des Geschäftsvermögens der Erzielung von Einkünften aus Handel und Gewerbe i. S. des § 13 Pr. EStG diene.⁶⁾

Dieses Prinzip erfuhr jedoch infolge der Sonderbehandlung der GmbH insofern eine wesentliche Durchbrechung, als nach § 16 Pr. EStG "der erzielte, unter sinngemäßer Anwendung des § 13 Pr. EStG zu berechnende Geschäftsgewinn" als ihr steuerpflichtiges Einkommen galt.⁷⁾ Dieser Geschäftsgewinn wurde als ganzes, "gleichviel ob und inwieweit es sich objektiv als Ertrag aus Handel, Gewerbe und Bergbau oder aber aus Kapitalvermögen oder aus Grundvermögen oder aus ... darstellt, wie ein solcher eines Einzelkaufmanns aus seinem Gewerbebetrieb behandelt ..."⁸⁾ Andere Ermittlungsvorschriften, etwa die für die Berechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, fanden bei der GmbH keine Anwendung, so daß "der Geschäftsge-

1) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 9 Anm. 23; Barth, K., a. a. O. S. 233 f

2) Barth, K., a. a. O. S. 234

3) Pr. OVG Urt. J. N. V. A 84-Rep. V A 57/00 v. 25. 6. 1902 Pr. OVG in St., Bd. 10, S. 214 ff (220)

4) Pr. OVG, a. a. O. S. 241, 242

5) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 6 Anm. 9

6) Barth, K., a. a. O. S. 235

7) Pr. OVG Urt. V A 113/12 v. 12. 10. 1912, Pr. OVG in St., Bd. 16, S. 284/285; J. N. V. A 67-Rep. V A 50/07 Pr. OVG in St., Bd. 13, S. 296 (299)

8) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 16 Anm. 9

winn im Sinne des § 16 das Saldo der Überschüsse und Verluste aus sämtlichen für die Gesellschaft m. b. H. in den nach § 9 Nr. 6 maßgebenden Geschäftsjahren bestandenen Einkommensquellen aller im § 6 Nr. 1-4 unterschiedenen Arten ... „¹⁾ umfaßte,

Mit dieser Regelung tritt erstmals die uns interessierende Besonderheit in Erscheinung, daß bei einer nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführenden nicht physischen Person - hier der GmbH - mittels gesetzlicher Fiktion das gesamte Steuerobjekt der Gesellschaft "gleichviel, ob die Gesellschaft überhaupt ein Gewerbe betreibt und wie sich objektiv ihre Ertragsquellen charakterisieren, als Einkommen aus Handel und Gewerbe"²⁾ behandelt wurde.

Trotzdem führte diese Regelung nicht dazu, daß schlechthin jede bilanziell ausgewiesene Vermögensmehrung zum steuerpflichtigen Einkommen rechnete. Ungeachtet der Anknüpfung der steuerlichen Einkommensermittlung an die handelsrechtliche Gewinnermittlung wurden vielmehr nur diejenigen Einnahmen steuerlich berücksichtigt und in die Bemessungsgrundlage einbezogen, die entweder unmittelbar durch den Betrieb des Unternehmens dem Inhaber zugeflossen oder von ihm geschaffen wurden oder sich mittelbar als Früchte des in dem Unternehmen verbenden Anlage- und Betriebskapitals darstellten.³⁾

Dieser aus dem Wesen der Quellentheorie herrührende Grundsatz - wonach aus dem Bereich des Einkommens alles auszuschneiden hatte, was sich nicht als Ertrag einer Quelle darstellte -⁴⁾ galt auch bei den übrigen Einkommensquellen und betraf sowohl natürliche als auch nicht physische Personen. Danach blieben einmalige Vermögensanfälle bei der Einkommensermittlung genauso unberücksichtigt wie Verluste aus Liebhaberei.⁵⁾

Für die beiden von uns untersuchten Problemkreise läßt sich somit zusammenfassend feststellen, daß sich unter der Geltung des Preußischen Einkommensteuergesetzes zwar die Tendenz abzeichnete, die kaufmännische Buchführung und Bilanz für die steuerliche Einkommensermittlung nutzbar zu machen. Dies geschah indes nur insoweit, als es das Prinzip der Quellenbesteuerung gestattete. Dieses Prinzip besaß - abgesehen von dem Sonderfall der GmbH - auch bei den nach dem Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften für die Ermittlung und die Bestimmung des Umfangs ihres steuerlichen Einkommens genauso wie bei den

1) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 16 Anm. 9

2) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 16 Anm. 2; Pr. OVG V A 113/12 v. 12.10.1912, a. a. O.

3) Pr. OVG J. N. V. A 82-Rep. V A 60/09 v. 9.10.1909, Pr. OVGE in St. Bd. 14, S. 330

4) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 6 Anm. 9, 16; § 7 Anm. 2

5) Fuisting-Strutz, a. a. O. § 6 Anm. 16

natürlichen Personen uneingeschränkten Vorrang, so daß im Ergebnis die handelsrechtlichen Gegebenheiten noch keine Berücksichtigung fanden.

bb) Unter der Geltung des KStG 1920¹⁾

Die Übernahme des Schanz'schen Einkommensbegriffs in das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz von 1920 brachte gegenüber der Regelung im Pr. EStG auch eine Neuordnung der uns hier interessierenden Einkommensermittlung bei den nach dem Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften mit sich. Es entfiel nunmehr bei diesen Körperschaften für die Einkommensermittlung die Unterscheidung des Einkommens nach seiner Herkunft.²⁾ So war beispielsweise bei einer GmbH, die nach den im Körperschaftsteuerrecht anwendbaren einkommensteuerlichen Bestimmungen eine gewerbliche Betätigung ausübte, das steuerpflichtige Einkommen der Geschäftsgewinn, der "unter Beachtung der Vorschriften des § 15 nach den Grundsätzen zu berechnen" war, "wie sie für die Inventur durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben" waren.³⁾⁴⁾

Damit wurde zwar unter der Geltung des EStG und KStG 1920 für die Ermittlung des gewerblichen Gewinns der Anschluß an die Handelsbilanz vollzogen.⁵⁾ Trotzdem blieb deren Ergebnis bei dem nach dem Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften für die Ermittlung ihres Einkommens unbeachtlich, soweit sie nicht i. S. der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Bestimmungen gewerblich tätig waren.⁶⁾ So mußte ungeachtet der handelsrechtlichen Stellung beispielsweise der AG oder GmbH für die Ermittlung des Einkommens stets geprüft werden, ob die Gesellschaft sich den tatsächlichen Verhältnissen nach gewerblich betätigte.⁷⁾ Nur für den Fall, daß dies zutraf, griff die Regelung des § 33 Abs. 2 EStG 1920 ein.

Auf den Gedanken, § 33 Abs. 2 EStG 1920 auch auf die nach dem Handelsrecht buchführungspflichtigen, aber i. S. des Einkommensteuerrechts nicht gewerblich tätigen Körperschaften anzuwenden, war man nicht gekommen.⁸⁾

1) RGBl 1920, S. 393

2) Barth, K., a. a. O. S. 242

3) § 33 Abs. 2 EStG 1920

4) RFH Urt. I A 32/24 v. 12.11.1924, Bd. 15, S. 200 (203, 207)

5) Barth, K., a. a. O. S. 240

6) Evers, R., Kommentar z. KStG 1920/1922, a. a. O. § 5 KStG (EStG § 7, Anm.

5a) RFH I A 236/22 v. 16.1.1923, Bd. 11, S. 249, 252

7) RFH Urt. II A 196/24 v. 15.7.1924, Bd. 14, S. 143

8) Strutz, G., a. a. O. § 13 EStG, Anm. 4 (S. 715)

So mußte eine GmbH, die die Angestellte eines Gewerbetreibenden war, ihr Einkommen nach dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben berechnen, weil sie einkommensteuerlich kein Einkommen aus Gewerbebetrieb, sondern nur solches aus Arbeit besaß.¹⁾

Für die von uns untersuchte Frage der Einkommensermittlung läßt sich somit verzeichnen, daß sich trotz Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Handelsbilanz unter der Geltung des KStG 1920 eine handelsrechtliche, der Stellung und Behandlung buchführender Körperschaften im Handelsrecht Rechnung tragende Betrachtungsweise nicht aufgekomen ist. Vielmehr entschied bei den nicht gewerblich tätigen, buchführenden Körperschaften für die Frage, welcher Art von Einkommen Einkünfte zuzurechnen und wie diese zu ermitteln waren, ausschließlich die Art der Betätigung,²⁾ so daß die steuerrechtliche Betrachtungsweise Vorrang besaß.

Dies galt auch weitgehend für die Bestimmung des Umfangs des steuerpflichtigen Einkommens.

Bei buchführenden, nicht gewerblich tätigen Körperschaften wurde der Umfang des Einkommens unabhängig vom handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn allein nach den einkommensteuerlichen Vorschriften bestimmt.³⁾

Lediglich bei den i. S. des Einkommensteuerrechts gewerbetreibenden Körperschaften verhielt es sich anders. Hier hatte sich die Auffassung⁴⁾ durchgesetzt, bei § 33 Abs. 2 EStG handele es sich um keine Berechnungsvorschrift, sondern um eine den Umfang des steuerbaren Einkommens bestimmende materielle Norm, so daß der gemäß den kaufmännischen Grundsätzen ermittelte Vermögenszuwachs - und somit auch einmalige Vermögensanfälle - der Besteuerung unterlagen.

cc) Unter der Geltung des KStG 1925⁵⁾

Hier begann sich erstmals eine mehr an den handelsrechtlichen Gegebenheiten buchführungspflichtiger Körperschaften ausgerichtete Betrachtungsweise bei der

1) RFH Urt. I A 10/22 v. 31.3.1922, Bd. 9, S. 167 ff (170 f)

2) RFH I A 236/22 v. 16.1.1923, a. a. O. S. 254

3) Geiler, K., Kommentar z. KStG 1920, München-Berlin-Leipzig 1921, § 5 KStG Anm. 11

4) Evers, R., a. a. O. § 9 KStG (EStG § 33 Anm. 12), Nachtrag zu § 33 EStG Anm. 4; Becker, E., a. a. O. § 7 Anm. 10 (S. 123); RFH I A 32/24 v. 12.11.1924, a. a. O. S. 203 f; RFH I A 17/23 v. 27.4.1923, Bd. 12, S. 139

5) RGBl 1925 I, S. 208

Bestimmung des Begriffs und der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens durchzusetzen.

Ausgangspunkt und richtungweisend für die neue Entwicklung sind die Ausführungen von Evers¹⁾. Nach seiner Auffassung muß das Einkommen jeder Art bei den zur Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften²⁾ wie gewerbliches Einkommen behandelt und ermittelt werden.

Erstmals finden sich mit dieser Formulierung Anklänge an den Wortlaut des späteren § 19 KStDVI. Es muß daher im folgenden auf diese Entwicklung näher eingegangen werden, da sie für unsere Untersuchung aufschlußreich ist.

Anstoß für die Überlegungen Evers ist § 26 Abs. 2 des Reichsbewertungsgesetzes,³⁾ der im Wege gesetzlicher Fiktion den Begriff des gewerblichen Betriebsvermögens bei den Erwerbsgesellschaften erweitert hat.⁴⁾ Anlaß zu dieser Regelung war die in der Praxis gewonnene Erfahrung, daß es Schwierigkeiten bereitet, bei einer gewerblich tätigen Körperschaft festzustellen, ob sie außer der gewerblichen noch eine nicht gewerbliche Tätigkeit ausübt und welchem der beiden Bereiche in ihrem Eigentum befindliche Grundstücke gewidmet sind. Diesen Abgrenzungsschwierigkeiten begegnete der Gesetzgeber mit der in § 26 Abs. 2 generell getroffenen Bestimmung, daß das gesamte Vermögen der dort bezeichneten Gesellschaften ohne Rücksicht darauf, ob sie ein Gewerbe betrieben oder nicht, als Betriebsvermögen behandelt werden mußte.⁵⁾

Evers sieht nun die in § 26 Abs. 2 RBewG enthaltenen Gedanken, insbesondere den dort bestimmten Begriff des gewerblichen Betriebsvermögens für eine Übertragung in das Körperschaftsteuergesetz als geeignet und notwendig an, soweit hierfür ein dringendes Bedürfnis bestehe. Dies bejaht er für die Ermittlung des Einkommens von Erwerbsgesellschaften mit kaufmännischer Buchführung, da für diese Gesellschaften steuerrechtlich und zivilrechtlich eine ganz besondere Lage gegeben sei.⁶⁾ So seien sie kraft ihrer Rechtsform - z. B. als GmbH oder AG - Kaufleute und zu kaufmännischer Buchführung verpflichtet, auch wenn sie weder Handel noch ein anderes Gewerbe betrieben, sondern reine Vermögensverwaltung oder Vermietung und Verpachtung. Das Zivilrecht nehme ihre Rechtsform zum Anlaß,

1) in Strutz, G., Handbuch des Reichssteuerrechts, a. a. O. S. 533, 534; ders., Kommentar z. KStG 1925, a. a. O. § 10 KStG (EStG 96 Anm. 8) S. 392

2) Evers, R., a. a. O. § 4 KStG Anm. 4 z. Entwicklung d. Begriffs

3) im folgenden abgekürzt RBewG

4) Evers, R., a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 390

5) vgl. Begründung z. RBewG, S. 38/39, zit. nach Evers, R., a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 389 f

6) a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 391 f

sie als gewerbetreibend zu behandeln und ihnen die Buchführungsrechte und -pflichten der Vollkaufleute aufzuerlegen. Auch das Körperschaftsteuerrecht nehme ihre Rechtsform zum Anlaß, sie in die Gruppe der Erwerbsgesellschaften einzureihen.

Angesichts dieser Sachlage wäre es daher "höchst merkwürdig und unzweckmäßig", ¹⁾ "zunächst diese Gesellschaften deswegen, weil sie buchführende Kaufleute sind, steuerlich entsprechend zu qualifizieren, dann aber bei der Ermittlung ihres Einkommens von der Tatsache ganz abzusehen, daß sie Kaufleute sind, und das infolge ihrer Eigenschaft in ihrer Buchführung gegebene Mittel, ihr Einkommen zu ermitteln, ungenutzt zu lassen, während doch sonst die Tendenz des Einkommensteuerrechts gerade dahin geht, die kaufmännische Buchführung nach Möglichkeit für die Besteuerung zu verwerten". ²⁾

Auch im Hinblick auf die einkommensteuerliche Behandlung von Grundstücken im Betriebsvermögen einer oHG sieht er seine Erwägungen insofern bestätigt, als "die offenen Handelsgesellschafter bezüglich der Nutzung des zum Betriebsvermögen der offenen Handelsgesellschaft gehörenden Grundstücks nicht Einkommen aus Verpachtung und Vermietung versteuern, sondern gewerbliches Einkommen, da sie es als Kaufleute beziehen". ³⁾

Bei einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH sei das gleiche der Fall, so daß diese Regelung auch für sie gelten müsse. Für Evers bedeutet das, daß Erwerbsgesellschaften zwar jede Art von Einkommen, auch solches nicht gewerblicher Art, beziehen können, da ein tatsächlich nicht vorhandener Gewerbebetrieb nicht dadurch entstehen könne, daß nicht gewerbliches Einkommen nach einer bestimmten Methode ermittelt werde. So werde eine wissenschaftliche Zwecke verfolgende GmbH wegen ihrer kaufmännischen Buchführung nicht zur gewerbetreibenden. Aber wie sie für das Handelsrecht als Kaufmann behandelt werde, so würde auch "für das Körperschaftsteuerrecht ihr Einkommen so ermittelt und behandelt, als ob es gewerbliches wäre". ⁴⁾

Evers verkennt dabei nicht, daß sich weder im Körperschaftsteuergesetz noch im Einkommensteuergesetz ein Anhalt für diese Fiktion findet. Die von praktischen Gesichtspunkten bestimmten Erwägungen, die ihn zu seiner Auffassung geführt haben, hält er jedoch für gewichtig genug, um in Anlehnung an den Gedanken in § 26 Abs. 2 RBewG, der für geeignet anerkannt werden müsse, "sich im Wege der Fortentwicklung des Steuerrechts weitere Gebiete zu erobern" ⁵⁾ die fiktive

1) a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 391 f

2) s. Fn. 1

3) a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 392

4) s. Fn. 3

5) a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 391

Zuordnung des Einkommens von Erwerbsgesellschaften in den gewerblichen Bereich zu rechtfertigen.

Nach Evers gilt somit als Einkommen bei den zur kaufmännischen Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften der gemäß § 13 EStG 1925 ermittelte Gewinn.¹⁾

Die überwiegende Zahl der Stimmen im Schrifttum vertritt ebenfalls diese Auffassung.²⁾ So sprechen sich für eine Anwendung des § 13 EStG mit weitgehend den gleichen Erwägungen u. a. Kennerknecht³⁾, Pißel-Koppe⁴⁾ und Rosendorff-Herrmann⁵⁾ aus.

Auch Becker bejaht die Anwendung des § 13 EStG 1925. Er geht mit seiner Auffassung sogar noch weiter als die eben genannten Autoren, indem er bei den buchführungspflichtigen Erwerbsgesellschaften annimmt, sie könnten überhaupt nur gewerbliches Einkommen haben: "Die Form des Betriebes durch eine zur Buchführung verpflichtete Gesellschaft tritt so in den Vordergrund, daß sie alles andere verdrängt."⁶⁾ In der praktischen Auswirkung der Anwendung von § 13 EStG 1925 unterscheidet sich die Ansicht Beckers von der der anderen Autoren jedoch nicht.

Aus der Verschiedenheit der Behandlung von Erwerbsgesellschaften im Reichsbewertungsgesetz und im Körperschaftsteuergesetz folgert hingegen Wünschmann⁷⁾, daß bei Erwerbsgesellschaften die Einkünfte denselben Einkommensarten zuzurechnen seien wie bei natürlichen Personen.

1) a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 8) S. 392

2) Auch bei natürlichen Personen bestand die Neigung, § 13 EStG 1925 auch auf die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft und sonstiger selbständiger Berufstätigkeit anzuwenden, und ihn nicht nur auf die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb zu beschränken, so u. a. Evers, R., a. a. O. § 13 KStG (EStG § 13 Anm. 2) S. 532, 533; a. A. hingegen Strutz, G., a. a. O. § 13 Anm. 5, S. 714 ff (716) m. w. N., der § 13 EStG auf Gewerbetreibende beschränken will.

3) Kennerknecht, A., Kommentar z. KStG 1925, Köln 1926, § 4 KStG, Anm. 18, § 13 KStG, Anm. 3; ders., Die Besteuerung der GmbH in Klocke: Buchführung und Bilanzen der GmbH, 2. Aufl., Köln 1928, S. 255 ff (258)

4) Die Steuerkommentare der Praxis, Bd. I, EStG 1925, 3. Aufl., Berlin-Wien 1930, § 13 Anm. 16

5) a. a. O. § 10 KStG, Anm. 4 (EStG § 6 Anm. 7) S. 306 ff (308), Anm. 5 (EStG § 7 Anm. 4) S. 313

6) Becker, E., a. a. O. § 13 Anm. 8 (S. 325); ders. StuW 1927, Sp. 1977 ff (1983 f)

7) Wünschmann, StuW 1925, Sp. 1729

Auch Zimmermann¹⁾ neigt zu dieser Auffassung und stellt im Hinblick auf § 10 KStG 1925 die Frage, warum nicht auch bei Erwerbsgesellschaften wie bei natürlichen Personen verschiedene Einkommensarten vorkommen könnten. Er hält es für zweifelhaft, ob der Gesetzgeber mit der Einkommensermittlung bei Erwerbsgesellschaften so weit gehen wollte, wie es Evers in Anlehnung an § 26 Abs. 2 RBewG vorschläge.

Letztlich blieben diese genannten Stimmen in der Minderheit und konnten sich gegen die herrschende Auffassung im Schrifttum nicht durchsetzen, zumal sich der RFH unter ausdrücklicher Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung zum KStG 1920 in seinem Urteil I A 3/27 v. 19.10.1927²⁾ ebenfalls den Ausführungen von Evers angeschlossen und entschieden hat, daß bei den zur Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften das Einkommen jeder Art wie gewerbliches Einkommen behandelt und ermittelt werden müsse.

Das Urteil betraf die Frage der Ermittlung des Einkommens einer nicht gewerblich tätigen Grundstücksgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Der RFH führte für seine Auffassung "Unstimmigkeiten" an, die sich ergäben, wenn das Einkommen der Gesellschaft nach dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben berechnet würde. Zur Begründung stützt er sich ausdrücklich auf die Ausführungen von Evers. Fast die gleichen Ausführungen finden sich in seinem Urteil I A 395/27 S vom 13.3.1928³⁾, in dem er zu der hier interessierenden Frage nochmals Stellung genommen und seine neue Rechtsprechung bestätigt hat. Auch hier ist er zu dem Ergebnis gelangt, daß das Einkommen einer Erwerbsgesellschaft, selbst wenn sie als Angestellte eines anderen Unternehmens Arbeitslohn beziehe, so behandelt und ermittelt werden müsse, als ob es gewerbliches wäre.⁴⁾

Diese Rechtsprechung, die mit den beiden Urteilen ihren Anfang nahm, hat der RFH in der Folgezeit - auch unter der Geltung des KStG 1934 - beibehalten.⁵⁾

Angesichts dieser nahezu einhelligen Auffassung, daß das Einkommen der nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften ausschließ-

1) Zimmermann, E., Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Köln 1927, Nr. 64

2) StuW 1927, Nr. 677

3) Bd. 23, S. 91 ff (96, 97)

4) Noch in der Entscheidung I A 25/25 v. 30.3.1925, RStBl 1925, S. 98, z. KStG 1920 hatte er ausgeführt, daß nicht jede GmbH ohne weiteres als Gewerbetreibende anzusehen sei, vielmehr seien Satzung und tatsächliches Geschäftsgebarung ausschlaggebend.

5) vgl. S. 43 ff der Arbeit

lich gemäß § 13 EStG im Wege der Gewinnermittlung festzustellen gewesen ist, gewinnt bei diesen Gesellschaften die Frage nach der Bestimmung des Umfangs ihres Einkommens im Hinblick auf die Behandlung einmaliger Vermögensanfälle, also derjenigen Einnahmen, die sich bei natürlichen Personen i. d. R. keiner der acht Einkommensarten des EStG 1925 zuordnen lassen konnten, besonderes Interesse. Hier läßt sich feststellen, daß im Schrifttum in dieser Frage keine Übereinstimmung besteht.

Evers¹⁾ rechnet einmalige Vermögensanfälle i. S. des § 6 Abs. 3 EStG 1925 sowie zufällige Einnahmen, die nur bei Gelegenheit der ausgeübten Tätigkeit gemacht werden, zum steuerbaren Einkommen der Erwerbsgesellschaften, unabhängig davon, ob sie gewerblich oder nicht gewerblich i. S. des EStG tätig werden, sofern sie nur zur Buchführung nach dem Handelsrecht verpflichtet sind, Maßgebend ist somit der Bilanzgewinn.²⁾

Auch Kennerknecht gelangt zu diesem Ergebnis, indem er auf die Bedeutung des § 13 EStG 1925 abstellt. Da dieser nicht nur eine bloße Ermittlungsvorschrift, sondern eine materielle Rechtsnorm³⁾ sei, gehörten zum steuerpflichtigen Gewinn alle Einkünfte, "die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in den Handelsbüchern erscheinen müssen, gleichviel ob sie nach der Vorschrift des § 6 EStG zu den steuerpflichtigen Einkünften zählen oder nicht".⁴⁾

Rosendorff-Herrmann⁵⁾ halten bei den hier interessierenden Erwerbsgesellschaften steuerfreie einmalige Vermögensanfälle im Hinblick auf den steuerlich allein maßgebenden Bilanzgewinn ebenfalls für undenkbar.

Nicht eindeutig äußern sich Pißel-Koppe⁶⁾. Ihren Ausführungen, insbesondere ihren Beispielen - Schatzfund beim Ausschachten des Betriebsgrundstücks und Gewinn mit einem zum Betriebsvermögen gehörenden Los - muß entnommen werden, daß sie Vermögensmehrungen nur insoweit zum steuerpflichtigen Einkommen rechnen wollen, als zwischen dem Betriebsvermögen oder der Tätigkeit der

1) a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 18 ff) S. 394 ff; ders., a. a. O. in Handbuch des Reichssteuerrechts, S. 535, 536

2) Interessant ist jedoch in diesem Zusammenhang, daß er bei den nicht buchführenden Erwerbsgesellschaften einen mit der privaten Sphäre natürlicher Personen vergleichbaren Bereich für denkbar hält, so daß er bei ihnen zu einer Bejahung körperschaftsteuerfreier Vermögensmehrungen gelangt, a. a. O. § 10 KStG (EStG § 6 Anm. 21) S. 395, 396

3) a. a. O. § 13 EStG Anm. 2

4) einhellige Meinung, vgl. für viele Strutz, G., a. a. O. § 13 Anm. 6 (S. 718); ders., MStAuskSt 1926, S. 47 ff

5) a. a. O. § 10 KStG Anm. 4 (EStG § 6 Anm. 6) S. 302, 303

6) a. a. O. § 13 Anm. 16

Gesellschaft und dem Vermögenszugang ein Zusammenhang besteht. Auch Mirre¹⁾ neigt zu dieser Differenzierung. Er rechnet den Lotteriegewinn zum Jahresgewinn, während eine Schenkung oder Erbschaft vom handelsrechtlich ausgewiesenen Bilanzgewinn abgezogen werden müßte, weil sie weder ein Ergebnis des Betriebes - i. S. einer betrieblichen Betätigung - noch des Betriebsvermögens sei. Damit gelangt er zwangsläufig zu einer Einschränkung des § 13, indem aus dem handelsrechtlichen Gewinn alle diejenigen Werte eliminiert werden müssen, die nicht "auf Grund einer Tätigkeit oder als Frucht des Vermögens oder auf Grund gemeinsamen Wirkens beider Ursachen gewonnen"²⁾ worden sind. Ähnlich äußert sich Becker³⁾. Auch er macht die Steuerpflichtigkeit oder Steuerfreiheit von Vermögensanfällen davon abhängig, ob diese Vorgänge mit der gewerblichen Betätigung bzw. einer der sonstigen Einkommensarten des § 6 EStG 1925 im Zusammenhang stehen. Der buchmäßige Vermögensausweis reiche für die Annahme der Steuerpflicht somit nicht; § 13 EStG sei vielmehr aus § 6 EStG auszulegen, nicht umgekehrt.

Noch einen Schritt weiter geht Meumann⁴⁾. Er sieht entgegen der herrschenden Auffassung⁵⁾ in § 13 EStG nur eine Berechnungsvorschrift, die nichts über Inhalt und Zusammensetzung des Einkommens aussage. Dies bestimme sich ausschließlich nach § 6 EStG 1925. Danach liege Einkommen nur insoweit vor, als es "aus einer der Einkommensarten herrühre."

Die Maßgeblichkeit des § 13 EStG wird damit durch den sich an der Quellentheorie des Preußischen Einkommensteuergesetzes orientierenden Einkommensbegriff begrenzt. Einmalige Vermögensanfälle bleiben nach der Auffassung Meumanns bei den buchführungspflichtigen Erwerbsgesellschaften körperschaftsteuerfrei.

Ebenfalls zur Körperschaftsteuerfreiheit einmaliger Vermögensanfälle - jedoch mit anderer Begründung - gelangt Helpenstein⁶⁾. Er stützt sich auf § 6 Abs. 3 EStG 1925, der einmalige Vermögensanfälle ausdrücklich steuerfrei belassen wolle, so daß bei den buchführungspflichtigen Erwerbsgesellschaften der handelsrechtlich ermittelte Gewinn nur insoweit maßgebend sei, als er mit dem auch im Körperschaftsteuergesetz uneingeschränkt gültigen § 6 EStG, insbesondere mit dessen Absatz 3 in Einklang stehe.

Kennzeichnend für die zuletzt genannten Autoren ist somit, daß sie ganz i. S. einer einkommensteuerlichen Betrachtungsweise argumentieren, und damit bezüg-

1) Mirre, L., Kommentar z. KStG 1925, Stuttgart 1926, § 10 Anm. 2 ff (S. 32 ff); ders., MStAuskSt 1930, S. 170 ff (171, 176)

2) Mirre, L., a. a. O. S. 170 ff (174)

3) a. a. O. § 13 Anm. 17; ders., StuW 1927, Sp. 898

4) Meumann, K., MStAuskSt 1930, S. 121 ff (125, 126); ders., MStAuskSt 1930, S. 298 ff

5) Helpenstein, F., MStAuskSt 1926, S. 436 ff

lich der Bestimmung von Begriff und Umfang des Einkommens zu einer nahezu gleichen Behandlung natürlicher und nicht physischer Personen gelangen. Insofern entspricht ihre Lösung zwar weitgehend dem Postulat der Gleichbehandlung physischer und nicht physischer Personen.¹⁾ Sie berücksichtigt jedoch nicht die handelsrechtlichen Besonderheiten buchführungspflichtiger Erwerbsgesellschaften, wie sie in den Ausführungen Evers' gekennzeichnet sind.

Diesen Besonderheiten trägt der I. Senat des RFH Rechnung, was die bereits erwähnte²⁾ Kontroverse zwischen ihm und dem VI. Senat in der Frage der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen und einmaligen Vermögensanfällen bei gewerbetreibenden Steuerpflichtigen ausgelöst hat. Nach der im wesentlichen mit der Auffassung von Mirre³⁾ und Becker⁴⁾ übereinstimmenden Ansicht des VI. Senats⁵⁾ führt § 13 EStG 1925 bei gewerblich tätigen natürlichen Personen nicht dazu, jede handelsrechtlich ausgewiesene, gewinnbildende Vermögensmehrung zum steuerpflichtigen Gewinn zu rechnen. Voraussetzung sei vielmehr, daß die Vorgänge zugleich mit dem gewerblichen Betrieb in Verbindung stehen und sich aus der Eigenart der gewerblichen Betätigung organisch ergeben.⁶⁾ Der I. Senat⁷⁾ hält demgegenüber diesen stark an die Früchte- und Quellentheorie angelehnten Gewinnbegriff, wie ihn das Pr.OVG vertreten hat⁸⁾, auf die buchführungspflichtigen Erwerbsgesellschaften wegen ihrer Rechtsform und im Hinblick darauf, daß sie handelsrechtlich nur Betriebsvermögen besitzen können, für nicht übertragbar. Die Unterschiedlichkeiten zwischen natürlichen Personen und Erwerbsgesellschaften rechtfertigen es nach seiner Ansicht, eine Frage im Körperschaftsteuerrecht anders zu entscheiden als im Einkommensteuerrecht. Praktisch bedeutet das, daß im Gegensatz zu natürlichen Personen bei den Erwerbsgesellschaften jede handelsrechtlich ausgewiesene Vermögensmehrung - ausgenommen die Einlagen - zum steuerlichen Gewinn zählt.

1) vgl. die Ausführungen auf S. 2 ff der Arbeit

2) vgl. S. 49 der Arbeit

3) vgl. S. 62 f der Arbeit

4) vgl. S. 63 der Arbeit

5) RFH VI A 297/27 v. 30.6.1927, RStBl 1927, S. 197; VI A 1499/28 v. 12.12.1928, RStBl 1929, S. 86; VI A 968/31 v. 21.10.1931, RStBl 1932, S. 160; VI A 908/35 v. 8.1.1936, RStBl 1936, S. 416

6) So bereits Pr.OVG Rep. VI C 223/96 v. 30.4.1896, Pr.OVGE in St., Bd. 5, S. 419 ff

7) RFH I A 394/27 v. 5.2.1929, RStBl 1929, S. 228

8) s. Fn. 6; Fn. 3 S. 55 d. Arbeit

dd) Zusammenfassung und kritische Würdigung

Die vorstehende Untersuchung über Begriff und Ermittlung des steuerlichen Einkommens von Kapitalgesellschaften aus entwicklungsgeschichtlicher Sicht hat gezeigt, daß bis zum KStG 1925 die sich aus der Natur der nicht physischen Personen gegenüber den natürlichen Personen ergebenden Besonderheiten unberücksichtigt geblieben sind.

Der Grundsatz der Gleichbehandlung hatte Vorrang gegenüber den handelsrechtlichen Gegebenheiten bei den Kapitalgesellschaften. So blieb der Umstand, daß die Kapitalgesellschaften nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichtet sind, und ihr gesamtes Vermögen handelsrechtlich Betriebsvermögen darstellt, steuerlich zunächst unbeachtlich, obwohl - etwa beginnend mit dem Pr. EStG - sich die Tendenz abzeichnete, die Ergebnisse der kaufmännischen Buchführung und Bilanz in steigendem Maße auch für die Ermittlung des steuerlichen Einkommens heranzuziehen. Es hätte daher an sich nahegelegen, gerade bei Kapitalgesellschaften zur Einkommensermittlung auf die das gesamte Vermögen umfassende Buchführung zurückzugreifen und den ordnungsmäßig ermittelten Bilanzgewinn der Veranlagung zu Grunde zu legen. Auf diese Idee ist man jedoch zunächst nicht gekommen. Vielmehr unterwarf man Kapitalgesellschaften¹⁾ wie natürliche Personen bezüglich Begriff und Ermittlung des steuerlichen Einkommens stets denselben Veranlagungsvorschriften. Man befolgte damit zwar das Gebot steuerlicher Gleichbehandlung, indem man für die Körperschaften die Parallele mit den natürlichen Personen möglichst weit durchführte. Gleichzeitig versperrte man sich aber damit den Blick auf die handelsrechtlichen Gegebenheiten, die eine von natürlichen Personen abweichende steuerliche Behandlung buchführungspflichtiger Körperschaften hätten rechtfertigen können.

Folglich legte man bei den Kapitalgesellschaften ebenso wie bei den natürlichen Personen den nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgewiesenen handelsrechtlichen Gewinn nur dann zu Grunde, soweit es sich hierbei um Gewerbetreibende i. S. des Einkommensteuerrechts handelte.

Der Gedanke, § 13 Pr. EStG 1891/1906 und § 33 Abs. 2 EStG 1920 auch auf nicht im einkommensteuerlichen Sinne gewerblich tätige, aber nach dem Handelsrecht buchführungspflichtige Körperschaften anzuwenden, ist nie aufgekommen.

Erst unter der Geltung des KStG 1925 vollzog sich - begünstigt durch die Entwicklung im Reichsbewertungsgesetz, insbesondere durch die in § 26 RBewG enthaltene Erweiterung des Begriffs des gewerblichen Betriebsvermögens bei Erwerbsgesellschaften - ein tiefgreifender Wandel in der Auffassung über Begriff und Ermitt-

1) ausgenommen die GmbH, vgl. S. 54 f

lung des Körperschaftsteuerlichen Einkommens, indem auch für das Gebiet des Einkommens- und Körperschaftsteuerrechts den handelsrechtlichen Gegebenheiten buchführungspflichtiger Erwerbsgesellschaften mehr Gewicht beigemessen wurde, als unter der Geltung des Pr. EStG und des KStG 1920.

Für die buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften ergab sich von nun an gegenüber den übrigen nicht buchführungspflichtigen Körperschaften und den natürlichen Personen insofern eine besondere Rechtslage, als man wegen ihrer handelsrechtlichen Stellung ihre Einkünfte stets als gewerbliche behandelte.

Fortan brauchte bei diesen Gesellschaften nicht mehr untersucht zu werden, welcher Einkunftsart ihre Tätigkeit zuzuordnen war. Damit entfielen bei ihnen - anders als bei den natürlichen Personen und den übrigen Körperschaften - die Schwierigkeiten, die sich aus der Abgrenzung der einzelnen Einkunftsarten ergeben können. Gleichzeitig besaßen für sie auch die unterschiedlichen Methoden der Einkünfteermittlung keine Bedeutung mehr, da für sie - unabhängig davon, ob sie i. S. des Einkommensteuerrechts eine gewerbliche Tätigkeit ausübten oder nicht - allein der Betriebsvermögensvergleich gemäß § 13 EStG 1925 als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Körperschaftsteuerlichen Einkommens in Betracht kam.

Auch die bei natürlichen Personen oft nicht leichte Frage, ob Vorgänge in steuerlicher Hinsicht der betrieblichen oder der nicht betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, wurde bei den buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften von nun an nicht mehr erheblich, da sie nach der im Schrifttum zum Körperschaftsteuerrecht überwiegenden Auffassung und nach der Rechtsprechung des Körperschaftsteuer-senats auch steuerlich keine andere als eine betriebliche Sphäre besitzen konnten.

Daraus ergab sich als praktische Folge, daß bei Kapitalgesellschaften für die Frage der Steuerpflicht einmaliger Vermögensanfälle nicht mehr untersucht zu werden brauchte, ob diese mit den Vorgängen des Gewerbebetriebs in unmittelbarem Zusammenhang stehen und mit der Eigenart der gewerblichen Tätigkeit organische Verbindung haben. Für ihre Steuerpflicht genügte es vielmehr, daß sie dem Betriebsvermögen zugeflossen waren und es vermehrt hatten.

Als Ergebnis kann daher festgestellt werden, daß erstmals unter der Geltung des EStG - KStG 1925 die Auffassung aufkam und sich auch durchsetzte, daß das gesamte Einkommen bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Erwerbsgesellschaften so zu behandeln und zu ermitteln war, als ob es gewerbliches wäre, und daß bei ihnen jede handelsrechtlich ausgewiesene Vermögensmehrung, ausgenommen der Einlagen, zum steuerpflichtigen Gewinn gerechnet werden mußte.

d) Folgerungen für die Bedeutung des § 19 KStDVI

Welche Folgerungen lassen sich nun aus der vorstehenden Untersuchung für die Bedeutung des § 19 KStDVI gewinnen?

Hier läßt sich zunächst feststellen, daß mit der Vorschrift des § 19 KStDVI für buchführungspflichtige Körperschaften keine neue Regelung über Begriff und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens geschaffen, sondern eine bereits in Rechtsprechung und Literatur entwickelte aufgegriffen und normiert wurde, wobei die Besonderheit des § 19 KStDVI darin besteht, daß nun erstmalig auf Grund einer im Körperschaftsteuerrecht selbst enthaltenen Rechtsnorm die Möglichkeit eröffnet wurde, abweichend von den einkommensteuerlichen Regelungen, für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen die Ergebnisse von Buchführung und Bilanz umfassend für die steuerliche Einkommensermittlung zu verwenden.

§ 19 KStDVI schließt damit für das Körperschaftsteuerrecht die in ihre Anfänge bis zum Pr. EStG zurückreichende Bestrebung ab, Buchführung und Bilanzen der Kaufleute für steuerliche Zwecke nutzbar zu machen.¹⁾ Letztlich hat sich somit auf Grund der entwicklungsgeschichtlichen Betrachtung bestätigt²⁾, daß das "wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln" das "wie Einkünfte ermitteln" einschließt, da andernfalls § 19 KStDVI gerade im Hinblick auf die aufgezeigte Entwicklung, vor deren Hintergrund die Vorschrift gesehen werden muß, keinen Sinn erhalten und zu einem unverständlichen Ergebnis führen würde.

Auch die zunächst nur vorläufig³⁾ gegebene Antwort auf die zweite durch § 19 KStDVI aufgeworfene Frage, ob jede bilanziell ausgewiesene Vermögensmehrung oder -minderung das steuerpflichtige Einkommen berührt, wird durch die aufgezeigte Entwicklung und die erwähnte Tendenz, die Ergebnisse der kaufmännischen Buchführung für die Einkommensermittlung nutzbar zu machen, bestätigt.

Insbesondere die Verschiedenheit der Ansichten des I. und des VI. Senats zu der damals aktuellen Frage der Behandlung von Sanierungsgewinnen und der steuerlichen Relevanz einmaliger Vermögensanfälle bei Gewerbetreibenden zeigt⁴⁾, daß der Ordnungsgeber eine für den körperschaftsteuerlichen Bereich und das körperschaftsteuerliche Veranlagungsverfahren praktikable Regelung treffen wollte und getroffen hat. Denn kann es schon bei der Veranlagung von natürlichen

1) Barth, K., a. a. O. S. 198

2) s. S. 50 f und S. 53 ff der Arbeit

3) s. S. 51 f der Arbeit

4) s. S. 64 f der Arbeit

Personen zu schwierigen Auslegungsfragen führen, was unter Einkünften, die mit den Vorgängen des Gewerbebetriebes in unmittelbarem Zusammenhang stehen und mit der Eigenart der gewerblichen Tätigkeit organische Verbindung haben, zu verstehen ist, so sind diese noch erheblich schwieriger bei den nach dem Handelsrecht als Handelsgesellschaften geltenden Körperschaften.

Da es als unbedenklich unterstellt werden kann, daß den Verfassern der KStDVI die Entwicklung in der steuerrechtlichen Rechtsprechung und Literatur bekannt war, muß § 19 KStDVI daher als eine Vorschrift angesehen werden, mit der der Verordnungsgeber in die Kontroverse zwischen I. und VI. Senat regelnd eingreifen und sie zumindest für den körperschaftsteuerlichen Bereich zum Abschluß bringen wollte, indem er sich die Auffassung des I. Senats zueigen machte,

Wenn daher Mirre-Dreutter zur Bedeutung des § 19 KStDVI meinen, aus ihm sei nicht abzuleiten, "daß jede Mehrung des Betriebsvermögens einer solchen Körperschaft gewerblicher Gewinn sein müßte, auch wenn es sich um nicht von den Gesellschaften stammende Kapitalzugänge handelt, die sich nicht unter die aus einer gesetzlichen Einkunftsart bezogenen Einkünfte einreihen lassen"¹⁾, so werden sie mit dieser Auffassung dem mit der Vorschrift verfolgten Zweck nicht gerecht.

Ihre Ansicht würde dazu führen, daß mit § 19 KStDVI letztlich doch nicht die erwähnten Abgrenzungsschwierigkeiten ausgeräumt wären und Buchführung und Bilanz ebenfalls nicht in vollem Umfang als Ausgangspunkt für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens nutzbar gemacht werden könnten.

Nicht zuletzt das erwähnte Urteil des RFH I A 54/36 v. 21. 4. 1936²⁾ und sein Gutachten Gr. S. D 4/40 vom 31. 8. 1940³⁾ zeigen aber, daß der Verordnungsgeber gerade diesen Schwierigkeiten begegnen und die auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierungen festgestellten Vermögensmehrungen als für die Veranlagung maßgebend ansehen wollte.⁴⁾

Darüber hinaus bewirkte er mit § 19 KStDVI noch eine weitere sinnvolle Regelung, indem das Körperschaftsteuerrecht, soweit es die Gruppe der buchführungspflichtigen Körperschaften anbelangte, an das Gewerbebesteuer- und Bewertungsrecht angeglichen hat.

Dort wird in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG unterstellt, daß Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang gewerblich tätig sind. Die Gewerbebesteuerungspflicht knüpft bei den Kapitalgesellschaften an die Rechtsform an, ohne Rücksicht darauf, ob

1) a. a. O. § 6 KStG Anm. 7 (S. 175)

2) s. Fn. 3 S. 43 der Arbeit

3) s. Fn. 2 S. 47 der Arbeit

4) ebenso Dashöfer, H., a. a. O. S. 67 ff, 73

die Gesellschaft i. S. des § 1 GewStDV gewerblich tätig wird oder nicht, so daß auch Grundstücks- oder Kapitalverwaltungsgesellschaften uneingeschränkt der Gewerbesteuer unterliegen.¹⁾

Eine ähnliche Regelung findet sich im Bewertungsrecht, wo in § 97 Abs. 1 Ziff. 1 BewG²⁾ im Wege einer nicht widerlegbaren Fiktion³⁾ bestimmt wird, daß das Vermögen der Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang Betriebsvermögen ist und daß alle Wirtschaftsgüter einen einzigen gewerblichen Betrieb bilden. Wie im Gewerbesteuerrecht hat daher auch hier eine nicht gewerblich tätige Kapitalgesellschaft - weil sie sich beispielsweise ausschließlich mit der Verwaltung von Vermögen befaßt - trotzdem stets nur Betriebsvermögen.⁴⁾ Hier vollzog die Vorschrift des § 19 KStDVI eine Angleichung. Mittels der Fiktion, daß buchführungspflichtige Körperschaften stets nur gewerbliche Einkünfte haben können, wurde es nunmehr ermöglicht, ein und denselben Sachverhalt im Körperschaftsteuer-, Bewertungs- und Gewerbesteuerrecht auch einheitlich steuerlich beurteilen zu können.

4. Ergebnis

Als Ergebnis der vorstehenden Untersuchung über die Bestimmung des mit § 16 KStDV verfolgten Zwecks kann somit folgendes festgestellt werden:

§ 16 KStDV geht als vorkonstitutionelle Vorschrift auf § 19 KStDVI zurück. Sie stimmt mit ihm inhaltlich überein, so daß der Zweck beider Vorschriften jeweils derselbe ist.

Dieser besteht darin, die Ergebnisse der Buchführung bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften umfassend für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens zu verwerten. Aus diesem Grunde werden abweichend von der einkommensteuerlichen Regelung über Begriff und Ermittlung des Einkommens sämtliche Einkünfte dieser Körperschaften, gleichgültig aus welcher Einkunftsart sie herrühren und unabhängig davon, ob sie sich überhaupt einer der Einkunftsarten zuordnen lassen, wie gewerbliche behandelt und ermittelt.

1) Withol, A., Gewerbesteuer, Kommentar, Frankfurt 1971, § 2, Anm. 8;
Müthling, H., Kommentar z. Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl., München,
Stand 1972, § 2 Anm. 10

2) heutiger Fassung (§ 56 BewG a. F.)

3) BFH I 245/60 U v. 13.12.1960, BStBl 1961, III, S. 66

4) Rössler-Troll, Bewertungsgesetz und Vermögenssteuergesetz, 9. Aufl., München 1972, BewG § 95 Anm. 10, 15

III. Die Rechtsgültigkeit von § 16 KStDV

Die Beurteilung der Rechtsverbindlichkeit von § 16 KStDV als vorkonstitutioneller Norm darf nicht an Hand des § 23 a KStG erfolgen, der zwar für die meisten der Vorschriften der heutigen KStDV die Ermächtigungsgrundlage bildet, sondern allein nach § 12 AO, der im Vorspruch zur KStDV als Ermächtigungsgrundlage genannt ist.

Daraus folgt, daß der Rechtsatz in § 16 KStDV noch heute als verbindlich angesehen werden muß, wenn er in der Fassung des § 19 KStDV rechtswirksam erlassen, d. h., durch die Ermächtigung des § 12 Abs. 1 S. 1 AO gedeckt worden ist,

§ 12 Abs. 1 S. 1 AO i. d. F. des § 21 Nr. 3 StAnpG v. 16.10.1934¹⁾ hat - soweit hier für unsere Untersuchung von Interesse - folgenden Wortlaut:

"Der Reichsminister der Finanzen kann zur Durchführung und Ergänzung der vom Reich erlassenen Steuergesetze, ... Rechtsverordnungen ... erlassen."

Die beiden Arten von Rechtsverordnungen werden von der Rechtsprechung²⁾ und vom Schrifttum³⁾ im wesentlichen durch die folgenden Merkmale gekennzeichnet:

Durchführungsverordnungen enthalten keinen eigenständigen Willen des Verordnungsgebers, sondern beschränken sich darauf, den bereits im Gesetz enthaltenen, weiter zu entwickeln und den durch das Gesetz festgelegten Rahmen auszufüllen. Dies besagt, daß sie die dort begründeten Verpflichtungen und Rechte allenfalls verbesondern, detaillieren und spezialisieren, nicht dagegen ausdehnen oder gar den Rahmen des Gesetzes erweitern oder ändern dürfen.⁴⁾

Demgegenüber gehen Ergänzungsverordnungen über diesen Wirkungsbereich hinaus. Sie ergänzen ein bestimmtes Gesetz, das seinen Gegenstand im wesentli-

1) RGBl 1934 I, S. 925

2) BVerfGE 16, S. 332 ff (339); BFH II 53/63 v. 15.10.1968, BStBl 1969 II, S. 86; IV 11/64 S v. 5.11.1964, BStBl 1964 III, S. 602

3) Tipke-Kruse, a. a. O., § 2 AO, Anm. 21; Klein, F., Grenzen gesetzlicher Ermächtigung zum Erlass steuerlicher Rechtsverordnungen, in: Institut "Finanzen und Steuer", Heft 10, Bonn 1951, S. 19 f - im folgenden: Grenzen; ders. in: Die Übertragung rechtsetzender Gewalt im Rechtsstaat, Frankfurt 1952, S. 42 ff - im folgenden: Übertragung; Roethe, E., Archiv des öffentlichen Rechts, Neue Folge, 20. Bd., S. 194 ff (209 f, 263 ff)

4) Klein, F., Übertragung, S. 42 ff m. w. N.; Klein, F., Paulick, H., StuW 1952, Sp. 433 ff (437 ff)

chen bereits geregelt hat. Im Gegensatz zu Durchführungsverordnungen vermögen sie neue Verpflichtungen und Berechtigungen zu begründen, wobei dies jedoch nur innerhalb des durch Sinn, Zweck und System des Gesetzes vorgegebenen Rahmen geschehen kann.¹⁾ Innerhalb dieses Rahmens ergänzt die gesetzesergänzende Verordnung somit etwas Fehlendes.²⁾

Überprüft man § 19 KStDVI an Hand dieser vorerwähnten Merkmale, ist es im Hinblick auf seine weitreichende Regelung offensichtlich, daß es sich hier nicht mehr um eine Durchführungsbestimmung handeln kann, mit der ein Rahmen ausgefüllt werden soll.

Unsere Untersuchung braucht sich daher nur darauf zu erstrecken, ob § 19 KStDVI noch als Ergänzungsverordnungsvorschrift angesehen werden kann oder ob sie bereits darüber hinausgeht, weil sie u. U. zu einer Änderung des Körperschaftsteuergesetzes führt.

In diesem Falle müßte § 19 KStDVI nach der in Rechtsprechung³⁾ und Literatur⁴⁾ übereinstimmenden Auffassung, daß auch der damalige Ordnungsgeber trotz der weitreichenden Ermächtigung in § 12 AO nicht zu einer Änderung des Gesetzes befugt war, als unwirksam angesehen werden.

Es fragt sich also, wann eine auf § 12 AO gestützte Verordnung ein Gesetz nur ergänzte oder bereits anderte. Wie der BFH⁵⁾ verschiedentlich ausgeführt hat und wie auch im Schrifttum⁶⁾ betont wird, muß der Begriff "Ergänzung" in § 12 AO in Anbetracht der damaligen besonderen staatsrechtlichen Verhältnisse weit ausgelegt werden. Denn anders als im heutigen demokratischen Rechtsstaat mit seinem Prinzip der Gewaltenteilung war gerade im totalitären Staat dieses Prinzip von geringer Bedeutung, so daß häufig nicht die strikte Trennung zwischen Gesetzgebung und Verwaltung vorlag, wie sie den demokratischen Rechtsstaat aus-

1) Wolff, Hans J., Verwaltungsrecht I, Ein Studienbuch, 5. Aufl., Berlin 1963,

2) Roethe, E., a. a. O. S. 209 § 25 VII (S. 103 ff)

3) So bereits Kammergericht, Beschluß 20 W 7227/35 v. 4. 12. 1935, JW 1936, S. 197 f (198); OFH I 17/49 S v. 21. 1. 1950, Bd. 54, S. 425; BFH V 58/51 v. 23. 10. 1952, BStBl 1953 III, S. 22; I 40/55 v. 14. 2. 1956, BStBl 1956 III, S. 105; I R 214/70 v. 1. 3. 1972, BStBl 1972 II, S. 591

4) Tipke-Kruse, a. a. O. § 2 Anm. 22; Becker-Riewald-Koch, a. a. O. §§ 12 u. 13 AO, Anm. 2 Abs. 2; Klein, F., StuW 1941, Sp. 195 ff (223); Zitzlaff, StuW 1940, Sp. 855 ff (865)

5) vgl. zuletzt BFH I R 214/70 v. 1. 3. 1972, a. a. O. m. w. N. über die vorangegangene Rspr.

6) Becker-Riewald-Koch, a. a. O. §§ 12 u. 13 AO, Anm. 2 Abs. 2; Hofferberth, a. a. O. Sp. 540 f

zeichnet. Folglich zeigte sich besonders dort, daß Rechtsätze statt im förmlichen Gesetzgebungsverfahren durch die Verwaltung erlassen wurden, und daß es oft nur eine Angelegenheit "gesetzestechnischer Zweckmäßigkeit war, ob eine Frage im Gesetz selbst oder in einer mit dem Gesetz in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang erlassenen Durchführungsverordnung geregelt wurde".¹⁾

Trotz dieser der Verwaltung eingeräumten weitreichenden Rechtsetzungsbefugnis war - wie Klein bereits 1941 feststellte - die Ermächtigung des § 12 AO jedoch nicht grenzenlos. Sie reichte nur so weit, daß zur Durchführung und Ergänzung der Steuergesetze lediglich das verordnet werden konnte, "was keine unmittelbare oder auch nur mittelbare Durchbrechung (d.h. ein Abweichen von den gesetzlich festgestellten Grundsätzen) oder sachliche Änderung des betreffenden Steuergesetzes ist".^{2) 3)}

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf die von uns untersuchte Frage läßt sich somit folgendes feststellen:

Im Körperschaftsteuergesetz 1934 ist ebenso wie in der heutigen Fassung in § 6 Abs. 1 S. 1 geregelt, daß das, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bestimmt. Diese Regelung findet - wie bereits ausgeführt wurde⁴⁾ - ihre Gründe in dem Bestreben des Gesetzgebers, sowohl für natürliche als auch für nicht physische Personen den Steuergegenstand einheitlich zu bestimmen. Diese Einheitlichkeit ist jedoch nur insofern gewährleistet, als sich Begriff und Ermittlung des Einkommens jeweils nach denselben Vorschriften richten. Es muß daher zu einer Durchbrechung dieses durch die Verweisungsregelung in § 6 Abs. 1 S. 1 KStG zum Ausdruck gelangenden Grundsatzes und damit zu einer Änderung des Gesetzes selbst führen, wenn für einen bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen im Körperschaftsteuerrecht mittels der Vorschrift des § 19 KStDV eine von den allgemeinen Regeln über Begriff und Ermittlung des Einkommens abweichende Bestimmung getroffen wird. Etwas anderes kann allenfalls dann gelten, sofern sich im Gesetz Anhalte dafür finden lassen, daß die ausdrückliche Anordnung der Bezugnahme auf das Einkommensteuergesetz nicht abschließend sein soll, sondern stillschweigend noch eine Ergänzung zulassen will. Solche eine Ergänzung nach Maßgabe des § 19 KStDV rechtfertigende Anhaltspunkte sind jedoch im Körperschaftsteuergesetz 1934 nicht ersichtlich.

1) BFH I 40/55 U v. 14. 2. 1956, a. a. O. S. 106

2) a. a. O. Sp. 223

3) in diesem Sinne ebenso die in Fn. 3 S. 71 der Arbeit erwähnte Rechtsprechung

4) vgl. S. 3 f der Arbeit

Es kann daher zusammenfassend festgestellt werden, daß die Regelung in § 19 KStDVI nicht der Ergänzung des Körperschaftsteuergesetzes diene. Sie führte vielmehr für einen bedeutenden Teil von Körperschaftsteuerpflichtigen zu einer Änderung der ausdrücklichen Bestimmung, daß sich Begriff und Ermittlung des Einkommens ausschließlich nach den einkommensteuerlichen Vorschriften zu richten haben. Damit muß § 19 KStDVI als rechtsungültig ergangen angesehen werden.¹⁾

IV. Ergebnis

Als Ergebnis der Untersuchung, ob § 16 KStDV eine Ausnahme von dem Grundsatz beinhaltet, daß sich Begriff und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens nach den einkommensteuerlichen Vorschriften richten, kann somit festgestellt werden, daß der Verordnungsgeber mit § 16 KStDV zwar eine derartige Ausnahmeregelung konzipierte. Da er aber hierbei die Schranken der Ermächtigungsnorm des § 12 AO überschritten hat, muß diese Ausnahmeregelung als rechtlich unverbindlich angesehen werden.

D) GESAMTERGEBNIS

Das Gesamtergebnis der Untersuchung lautet somit:

§ 16 KStDV ist rechtsunwirksam, so daß er keine Bedeutung für Begriff und Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens bei den nach dem Handelsrecht zur Buchführung verpflichteten Körperschaften besitzt. Maßgebend sind vielmehr auch hier allein die einkommensteuerlichen Vorschriften.

1) Daß die Rechtsungültigkeit nicht vom RFH festgestellt wurde, dürfte auf die sich damals abzeichnende Tendenz zurückzuführen sein, das richterliche Prüfungsrecht gegenüber Verordnungen zurückzudrängen, zumal die von einem Reichsminister erlassenen und im RGBl verkündeten Verordnungen die Vermutung der Richtigkeit für sich hatten, vgl. Riewald, A., Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, zugleich 8. Aufl. des Kommentars z. AO v. Enno Becker, Teil I, Berlin 1941, S. 215 f; Bühler, O., StuW 1940, Sp. 561 ff (581 f)

Lebenslauf

Am 30. Januar 1939 wurde ich als Sohn des kaufmännischen Angestellten Rudolf Zubrod und seiner Ehefrau Elisabeth, geb. Dersch, in Frankfurt a.M. geboren.

Dort besuchte ich die Schule bis zur Reifeprüfung im März 1960.

Im Anschluß daran studierte ich in Frankfurt a.M. zunächst Betriebswirtschaftslehre und sodann Rechtswissenschaft. Die beiden juristischen Staatsprüfungen legte ich in Hessen ab.

Vom September 1970 bis Mai 1973 war ich in der Hessischen Finanzverwaltung tätig.

Während dieser Zeit studierte ich in Mainz Rechtswissenschaft.

Seit Juni 1973 bin ich Richter am Hessischen Finanzgericht.

Die Doktorprüfung bestand ich am 24. 6. 1974.

